Das Recht der schweizerischen Militärpflichtersatzabgabe

Inaugural-Dissertation
der hohen juristischen Fakultät der Universität Bern
zur
Erlangung der Würde eines Doktors beider Rechte

vorgelegt von

ARMIN JEGER
von **Breitenbach** (Sol.)

Buchdruckerei Dr. J. Weiss, Affoltern am Albis - 1942

Das Recht der schweizerischen Militärpflichtersatzabgabe

Inaugural-Dissertation
der hohen juristischen Fakultät der Universität Bern
zur
Erlangung der Würde eines Doktors beider Rechte

vorgelegt von

ARMIN JEGER
von **Breitenbach** (Sol.)

Buchdruckerei Dr. J. Weiss, Affoltern am Albis - 1942

Die juristische Fakultät der Universität Bern hat diese Arbeit am 27. Februar 1941 auf Antrag von Herrn Prof. Dr. Blumenstein als Dissertation angenommen, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Auffassungen Stellung nehmen zu wollen.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

MEINEN LIEBEN ELTERN
IN DANKBARKEIT
GEWIDMET

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547623_0051

Inhaltsverzeichnis

Seite

A. Staatsrechtliche Grundlagen 1

§ 1. Die Wehrpflicht 1
I. Der Begriff 1
II. Die rechtliche Natur 1
III. Der Inhalt 2
IV. Die Voraussetzungen für die Erfüllung der Militärdienstpflicht 8

§ 2. Die Militärpflichtersatzabgabe 9
I. Der Begriff 9
II. Die rechtliche Natur 10
III. Das Wesen 10

B. Das Ersatzabgaberecht 24
Einleitung 24

§ 3. Das Ersatzabgaberechtsverhältnis 24
I. Die Natur des Ersatzabgabeverhältnisses 24
II. Der Gegenstand 25

1. Teil: Das materielle Ersatzabgaberecht 27

1. Kapitel: Das subjektive Moment 27

1. Abschnitt: Die Aktivseite 27

§ 4. Die Ersatzabgabehoheit 27
I. Allgemeine staatsrechtliche Grundsätze 27
II. Der Begriff 27
III. Die Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen . 28

§ 5. Das forderungsberechtigte Subjekt aus dem Ersatzabgabeschuldverhältnis 38
I. Der Inhaber der Ersatzabgabeforderung und der Nachforderung 38
II. Der Inhaber des Rückerstattungsanspruches . . . 44

2. Abschnitt: Die Passivseite 44

§ 6. Die Ersatzabgabepflicht 44
I. Begriff und Inhalt 44
II. Die ersatzabgaberechtliche Zugehörigkeit 45
III. Landesanwesenheit und Landesabwesenheit 47

§ 7. Das verpflichtete Subjekt im Ersatzabgabeschuldverhältnis . 48
I. Der Ersatzabgabeschuldner 48
II. Die Ausnahmen von der subjektiven Ersatzabgabepflicht 50

3. Abschnitt: Die Einwirkung der Ersatzabgabepflicht auf dritte Personen 72

§ 8. Die solidarische Mithaftung 72
2. Kapitel: Das objektive Moment 73
§ 9. Die Ersatzabgabeforderung 73
I. Die Entstehung 73
II. Der Umfang der Ersatzabgabeforderung 93
III. Der Zuschlag entsprechend den Vermögen 93
IV. Der Zuschlag entsprechend dem Einkommen . . . 112
§ 10. Die Ersatzabgabenachforderung 126
I. Nachforderung auf Grund des schuldnerischen Verhaltens 126
II. Nachforderung wegen Irrtum 127
§ 11. Die Rückerstattung 128
I. Rückerstattung infolge Dienstnachholung 128
II. Rückerstattung formell, aber nicht materiell geschuldeter Ersatzabgaben 133
§ 12. Der Untergang ersatzabgaberechtlicher Ansprüche . . . 134
I. Die Erfüllung 134
II. Der Ersatzabgabeerlaß 134
III. Untergang durch Zeitablauf 135
§ 13. Oeffentlich-rechtliche Folgen des Ersatzabgabeverzuges und besondere Sicherungsmittel 139
I. Allgemeines 139
II. Strafrechtliche Ahndung 139
III. Sperrung der Ausweisschriften 142
IV. Verweigerung von militärischem Auslandsurlaub . . 147
V. Entzug des diplomatischen und konsularischen Schutzes 148
VI. Sicherheitsleistung 148
2. Teil: Das formelle Ersatzabgaberecht 149
§ 14. Ersatzabgabeveranlagung 149
I. Einleitung 149
II. Die Veranlagungsorgane 154
III. Das Amtsrecht 167
IV. Das Verfahren 172
V. Feststellungsmittel der Veranlagung 186
§ 15. Die Ersatzabgabejustiz 188
I. Allgemeines 188
II. Der kantonale Rekurs 189
III. Das Rechtsmittelverfahren vor Bundesgericht . . . 204
IV. Revisorische Rechtsmittel gegen Entscheide der kantonalen Behörden 221
V. Das Wiedererwägungsgesuch 225
§ 16. Die Ersatzabgabevollstreckung 225
I. Die Entrichtung der Ersatzabgabe 225
II. Grundlagen des Bezuges 228
III. Die Bezugsorganisation 229
IV. Das Bezugsverfahren 230

Literaturverzeichnis

Bise und Graf: Handbuch über den schweiz. Militärpflichtersatz, 1935.

Blumenstein: Schweiz. Steuerrecht, 2 Halbbände, 1926 und 1929.

— Grundzüge des schweiz. Zollrechts, 1931.

— Die Steuer als Rechtsverhältnis, Festgabe für Georg v. Schanz, Band II, 1928.

— Die Abänderung rechtskräftig gewordener Militärpflichtersatzansprüche, VSA 8, S. 1 ff.

— Die Verbindlichkeit kant. Vo. für die kant. Rekursinstanzen, VSA 4, S. 289 ff.

Blumer-Morel: Handbuch des schweiz. Bundesstaatsrechtes, Bd. II, 2. Auflage 1880.

Bourgois: La loi fédérale sur la taxe d'exemption du service militaire du 28 juin 1879, 1890.

Bühler: Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, Allg. Steuerrecht.

Burckhardt: Kommentar der schweiz. Bundesverfassung vom 29. Mai 1874, 3. Auflage 1931.

— Die Organisation der Rechtsgemeinschaft, 1927.

— Schweiz. Bundesrecht, Staats- und verwaltungsrechtliche Praxis des Bundesrates und der Bundesversammlung 1930, Bd. V.

— Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 1927, Z. b. J. V. 64/349.

Von Erlach: Der Militärpflichtersatz, schweiz. Vierteljahrsschrift für Kriegswissenschaft, Bd. 4.

Fleiner: Schweiz. Bundesstaatsrecht, 1923.

— Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 8., neubearbeitete Auflage, 1939.

Frick: Die Wehrpflicht und die außerdienstliche militärische Pflicht nach schweiz. Recht, Diss. Zürich 1920.

Gabuzzi: La tassa d'essenzione dal servizio militare e gli svizzeri all' estero, Repertorio di Giurisprudenza, Patria 1928, S. 1 ff.

Giacometti: Die Verfassungsgerichtsbarkeit des schweiz. Bundesgerichtes. (Die staatsrechtliche Beschwerde).

— Die Auslegung der schweiz. Bundesverfassung.

— Ueber das Rechtsverordnungsrecht im schweiz. Bundesstaate, Festgabe für Fleiner 1927.

Guhl: Schweiz. Obligationenrecht, 1. Halbband, 2. Auflage 1936.

Von Harling: Die Schweizer Militärsteuer 1912.

Heinrich: Wegleitung für Anlage und Bezug des Militärpflichtersatzes 1916.

Von Heckel: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 2 Bände, 1907/1911.
Hensel: Steuerrecht 1924.
Immer: Entstehung des schweiz. Militärpflichtersatzes, schweiz. Monatsschrift für Offiziere aller Waffen, 1917, S. 305, 333, 366.
Jucker: Militärpflichtersatzsteuer und Auslandschweizer, schweiz. Juristenzeitung, Bd. 24, S. 145.
Kirchhofer: Die Verwaltungsrechtspflege beim Bundesgericht, Z. f. S. R., neue Folge, Bd. 49, S. 1 ff.
Klaus: Existenzminimum in Steuer, Betreibung und Militärpflichtersatz, Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Bd. 36, S. 329 und 354.
Laband: Das Staatsrecht des deutschen Reiches, 5. Auflage 1911.
Lienhart: Der schweiz. Militärpflichtersatz, Diss. Zürich 1923.
Mayer, Otto: Deutsches Verwaltungsrecht, 3. Auflage 1924.
Meyer-Anschütz: Lehrbuch des deutschen Staatsrechtes, 7. Auflage 1919.
Mirbt: Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts 1926.
Oswald: Die Steuerveranlagung.
Piccard: De la taxe militaire: exposée systématique de la jurisprudence du Tribunal fédéral en 1929—1931.
Reichel: Gesetz und Richterspruch 1915.
Von Salis: Schweiz. Bundesrecht, Staats- und verwaltungsrechtliche Praxis des Bundesrates und der Bundesversammlung, 2. Auflage 1903, Bd. 3.
Schindler: Die Rechtsbeziehungen zwischen Bund und Kantonen im Heerwesen, Diss. Zürich 1916.
Schlegel: Die Steuerveranlagung, Diss. Zürich 1919.
Schranil: Besteuerungsrecht und Steueranspruch, Wiener staatswissenschaftl. Studien, neue Folge, Bd. 8.
Schmidt: Der fundamentale Gedankengang für die Wehrsteuer, Finanzarchiv, Bd. 12, S. 359 ff.
Speiser: Gutachten über die Frage der Umgestaltung des eidg. Militärpflichtersatzes oder der Ersetzung derselben durch eine andere Einnahme 1916.
Stämpfli: Die schuldhafte Nichtzahlung des Militärpflichtersatzes, schweiz. Juristenzeitung, Bd. 22, S. 63.
Triepel: Die Kompetenzen des Bundesstaates und die geschriebene Verfassung, Festgabe für Laband 1908, Bd. 2.
Tuor: Das schweiz. Zivilgesetzbuch, 1932.
Zellweger: Der Militärpflichtersatz der Auslandschweizer und die Bundesverfassung, schweiz. Juristenzeitung, Bd. 24, S. 230.

Abkürzungen

A. S.	=	Amtliche Sammlung der BG und Vo.
BBl.	=	Bundesblatt der schweiz. Eidgenossenschaft.
BG	=	Bundesgesetz.
BGE	=	Entscheidungen des Bundesgerichts, amtliche Sammlung.
BV	=	Bundesverfassung der schweiz. Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1934.
Burckhardt	=	Burckhardt: Schweiz. Bundesrecht, staatsrechtliche und verwaltungsrechtliche Praxis des Bundesrates und der Bundesversammlung.
MO	=	Militärorganisation der schweiz. Eidgenossenschaft, BG vom 12. April 1907 und seitherige Abänderungen.
MO v. 1874	=	Militärorganisation der schweiz. Eidgenossenschaft, BG vom 17. November 1874.
		BG betr. Militärpflichtersatz vom 28. Juni 1878.
Salis	=	Schweiz. Bundesrecht, staatsrechtliche und verwaltungsrechtliche Praxis des Bundesrates und der Bundesversammlung, 2. Auflage.
Sten. Bull.	=	Stenographisches Bulletin der Schweiz. Bundesversammlung.
VDG	=	BG über die eidg. Verwaltungs- und Disziplinarrechtspflege vom 11. Juni 1928.
VSA	=	Vierteljahrsschrift für schweiz. Abgaberecht.
Vo.	=	Verordnung.
VVo.	=	Vo. über die Vollziehung des BG betr. den Militärpflichtersatz vom 26. Juni 1934.

Wird in Verbindung mit dem Namen eines Kantons ein Artikel bzw. ein § zitiert, ist damit immer die Bestimmung der betr. kantonalen Vollziehungsverordnung zu der eidgenössischen Militärpflichtgesetzgebung gemeint.

Rechtsquellen

I. Die wichtigsten eidg. Rechtsquellen.

1. Bundesverfassung der schweiz. Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874.
2. Bundesgesetz betr. den Militärpflichtersatz vom 28. Juni 1878.
3. Bundesgesetz betr. die Ergänzung des Bundesgesetzes vom 28. Juni 1878 über den Militärpflichtersatz vom 29. März 1901.
4. Militärorganisation von 1907 und seitherige Abänderungen.
5. Bundesgesetz über die eidg. Verwaltungs- und Disziplinarrechtspflege vom 11. Juni 1928.
6. Verordnung über die Vollziehung des Bundesgesetzes betr. den Militärpflichtersatz vom 26. Juni 1934.

II. Kantonale Vollziehungsverordnung.

1. Aargauische Vollziehungsverordnung zu den BG vom 28. Juni 1878 und 29. März 1901 betr. den Militärpflichtersatz vom 20. Dezember 1934.
2. Vollziehungsverordnung betr. Anlage und Bezug des Militärpflichtersatzes im Kanton Appenzell A.-Rh. vom 17. Dezember 1934.
3. Standeskommissionsbeschluß über die Vollziehung des BG betr. Militärpflichtersatz vom 28. Juni 1878 für den Kanton Appenzell I.-Rh. vom 20. Juli 1935.
4. Vollziehungsverordnung zum BG vom 28. Juni 1876 betr. Militärpflichtersatz vom 3. Dezember 1934 (Baselland).
5. Verordnung betr. den Militärpflichtersatz vom 21. Juni 1937 (Basel-stadt).
6. Vollziehungsverordnung über die Anlage und den Bezug des Militärpflichtersatzes vom 1. Februar 1935 (Bern).
7. Kantonale Vollziehungsverordnung zum BG betr. Militärpflichtersatz vom 15. Dezember 1934 (Freiburg).
8. Loi d'application de la loi fédérale sur la taxe d'exemption du service militaire du 11. novembre 1934 (Genf).
9. Vollziehungsverordnung betr. Anlage und Bezug betr. Militärpflichtersatz im Kanton Glarus vom 24. April 1935.
10. Vollziehungsverordnung über Anlage und Bezug des Militärpflichtersatzes im Kanton Graubünden vom 22. November 1934.
11. Verordnung über die Vollziehung des BG vom 28. Juni 1878 betr. Militärpflichtersatz vom 29. Dezember 1934 (Luzern).

12. Arrêté d'exécution des prescriptions fédérales sur la taxe d'exemption du service militaire du 9. juillet 1935 (Neuenburg).
13. Vollziehungsverordnung zum BG vom 28. Juni 1878 betr. Militärpflichtersatz und zum Ergänzungsgesetz vom 29. März 1901 (Nidwalden).
14. Vollziehungsverordnung über Anlage und Bezug des Militärpflichtersatzes vom 1. Juni 1935 (Obwalden).
15. Kantonale Verordnung über Vollziehung des BG betr. den Militärpflichtersatz und die Militärbußen vom 15. Dezember 1934 (St. Gallen).
16. Vollziehungsverordnung des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen über Veranlagung und Bezug des Militärpflichtersatzes im Kanton Schaffhausen vom 24. Januar 1935.
17. Kantonale Verordnung betr. Anlage und Bezug des Militärpflichtersatzes vom 14. Oktober 1935 (Schwyz).
18. Vollziehungsverordnung zu dem BG vom 28. Juni 1878 und zum Ergänzungsgesetz vom 29. März 1901 vom 14. Dezember 1934 (Solothurn).
19. Decreto esecutivo per l'esecuzione della legge federale sulla tassa d'esenzione dal servizio militare del 16. aprile 1935 (Tessin).
20. Verordnung des Großen Rates über den Militärpflichtersatz vom 16. Januar 1935 (Thurgau).
21. Kantonale Vollziehungsverordnung über den Militärpflichtersatz vom 10. April 1935 (Wallis).
22. Dekret vom 23. Mai 1935 über Vollziehung des BG vom 28. Juni 1878 betr. Militärpflichtersatz (Uri).
23. Loi d'exécution de la législation fédérale sur la taxe d'exemption du service militaire du 20. novembre 1934 (Waadt).
24. Verordnung über Anlage und Bezug des Militärpflichtersatzes vom 16. März 1935 (Zug).
25. Verordnung über den Militärpflichtersatz vom 22. Dezember 1934 (Zürich).

A. Staatsrechtliche Grundlagen

§ 1. Die Wehrpflicht.

Für eine Darstellung des Militärpflichtersatzrechtes ist der Begriff und das Wesen der Wehrpflicht im schweiz. Bundesstaatsrecht von grundlegender Bedeutung, da sich verschiedene Probleme des Militärpflichtersatzrechtes nur im Hinblick auf das Institut der Wehrpflicht lösen lassen. In den folgenden Erörterungen soll der Versuch unternommen werden, diese letztere Erscheinung des staatlichen Lebens klar zu stellen.

I. Der Begriff.

Unter Wehrpflicht versteht man die auf der Staatsgewalt des Bundes beruhende Verpflichtung des Schweizerbürgers, sich durch Erbringen geeigneter Leistungen mit seiner Person für die Erhaltung des schweiz. Bundesstaates einzusetzen[1]).

II. Die rechtliche Natur.

1. Begriffliches. Dem staatlichen Gemeinwesen eignet die Fähigkeit, den in seinem Machtbereich befindlichen Individuen Befehle zu erteilen und diese durch Anwendung von Zwang durchzusetzen. Diese Eigenschaft bezeichnet man in der Rechtsliteratur als Imperium, Herrschaftsrecht, öffentliche Gewalt, Staatshoheit oder Gebietshoheit[2]).

---

[1]) Fleiner: Schweiz. Bundesstaatsrecht, S. 613; Blumer-Morel: Handbuch des Schweiz. Bundesstaatsrecht 1880, Band II, S. 325; Meyer-Anschütz: Deutsches Staatsrecht, S. 820; Frick: Die allgemeine Wehrpflicht. Diss. Zürich 1919/20, S. 41/42; BGE 53 I 436.

[2]) Anschütz: Staatsrecht in Holzendorff-Kohlers Enzyklopädie der Rechtswissenschaft, Band IV, S. 18; Blumenstein: Schweiz. Steuerrecht, S. 1; Fleiner: a. a. O., S. 54; derselbe: Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, S. 4; Jellineck: System der subjektiven öffentlichen Rechte, 2. Aufl., S. 17; Laband: Staatsrecht des Deutschen Reiches, 5. Aufl., Band I,

Der Gebietshoheit des Staates entspricht auf Seite des Individuums die Pflicht zum Gehorsam, welche darin besteht, daß der Unterworfene den obrigkeitlichen Anordnungen Folge zu leisten hat[3]). Einen besondern Ausfluß der allgemeinen Gehorsamspflicht ist die Wehrpflicht[4]). Sie stellt eine Pflicht dar, die der Staat seinen Mitgliedern kraft der ihm innewohnenden Herrschergewalt auferlegt.

2. Die rechtliche Grundlage. Das Wesen des konstitutionellen Staates bedingt, daß die Verwaltungsbehörden bei der Erfüllung der staatlichen Aufgaben nicht nach Belieben die öffentliche Gewalt in Anwendung bringen. Soll der Bürger zu Leistungen irgendeiner Art verhalten werden, so hat der Staat seinen Willen in der Form des Gesetzes zum Ausdruck zu bringen (Grundsatz der gesetzmäßigen Verwaltung)[5]). Die Wehrpflicht als eine, dem Bürger vom Staate auferlegte Verpflichtung findet ihre rechtliche Grundlage im Gesetz und sie wird daher als gesetzliche Pflicht bezeichnet.

Die Wehrpflicht beruht ausschließlich auf der Verbindlichkeit der Gesetze. Sie unterscheidet sich dadurch von den Verpflichtungen, die eine freie Zustimmung des Individuums zur Voraussetzung haben und als freiwillige Pflichten bezeichnet werden[6]).

III. Der Inhalt der Wehrpflicht.

Art. 18/1 BV bestimmt, daß jeder Schweizer wehrpflichtig ist und stellt damit den Grundsatz der allgemeinen Wehrpflicht auf. Wie ist diese Pflicht ihrem Inhalte nach zu verstehen, d. h. zu welchen Obliegenheiten kann der Schweizerbürger

---

S. 141 und 190; Meyer-Anschütz: a. a. O., § 74; Ruck: Schweiz. Staatsrecht, § 1. Mit Bezug auf den Begriff der Gebietshoheit weichen von der herrschenden Meinung ab: Fleiner: a. a. O., S. 85; Ruck: a. a. O., § 5.

[3]) Laband: a. a. O. I., S. 141 ff.; Meyer-Anschütz: a. a. O., S. 973. Thoma: Polizeibefehl im Bad. Recht, S. 17.

[4]) Laband: a. a. O. I., S. 433; IV, S. 156.

[5]) Fleiner: Institutionen, S. 131.

[6]) Schollenberger: Bundesverfassung der schweiz. Eidgenossenschaft, Kommentar und Einleitung, S. 213; Laband: a. a. O. I, S. 431; IV, S. 156.

auf Grund der verfassungsrechtlich statuierten Wehrpflicht angehalten werden?

Die Wehrpflicht betrachtet im Verhältnis zu den Aufgaben des Bundes und der Kantone.

1. Die Sorge um den Fortbestand der Rechtsordnung als Aufgabe des Bundes.

Ein Charakteristikum des Bundesstaates besteht darin, daß die Besorgung gewisser staatlicher Aufgaben dem Gesamtstaat vorbehalten ist, während andere durch die Gliedstaaten ihre Erfüllung finden. Was die Abgrenzung der eidgenössischen gegenüber den kantonalen Obliegenheiten betrifft, kennt das schweiz. Bundesstaatsrecht den Grundsatz, daß der Bund nur in denjenigen Materien tätig werden soll, die nach dem Willen der BV als Bundesangelegenheiten erkannt werden[7]). Nach dem systematischen Aufbau der BV muß die Befugnis des Bundes, auf einem bestimmten Gebiete tätig zu werden, in einer Bestimmung des 1. Abschnittes begründet sein.

Eine ausdrückliche Bestimmung des Inhaltes, daß der Bund um die Existenz der geltenden Rechtsordnung besorgt sein soll, besteht nur hinsichtlich der Erhaltung der auf kantonaler Staatsgewalt beruhenden Rechtsordnung. BV Art. 2 ist nach der herrschenden Meinung nicht als kompetenzbegründende Bestimmung aufzufassen[8]). Der zitierte Artikel ermächtigt noch verpflichtet rechtlich den Bund, die Unabhängigkeit des Vaterlandes gegen außen, sowie die Ruhe und Ordnung im Innern — im Sinne der Aufrechterhaltung der gesamten bundesstaatlichen Rechtsordnung — zu bewahren. Trotz einer fehlenden ausdrücklichen Norm, die den Bund zur Aufrechterhaltung seiner eigenen Rechtsordnung verhalten würde, obliegt ihm diese Aufgabe. Dies erhellt aus allgemeinen Erwägungen über das Wesen des Staates und der Rechtsordnung überhaupt. Aber verschiedene Bestimmungen der BV involvieren diese Verpflichtung des Bundes oder setzen sie als grundsätzlich bestehend voraus[9]).

[7]) Fleiner: Schweiz. Bundesstaatsrecht, S. 43; Burckhardt: Kommentar BV, S. 13 ff.
[8]) Burckhardt: a. a. O., S. 9 ff.
[9]) BV Art. 8; 85 Ziff. 6 und 7; 102 Ziff. 8—10.

Für die tatsächliche Durchsetzung seines Willens bedarf der Staat physischer Machtmittel, mittels welcher er mit Gewalt die, seinen Anordnungen sich entgegensetzenden Widerstände überwindet. Gleichgültig ob diese Widerstände außerhalb des Staatsgebietes ihren Ursprung haben und als äußerer Angriff auf die Unabhängigkeit erscheinen oder ob es sich um die Mißachtung des staatlichen Willens von seiten der Unterworfenen handelt, der herrschende Staat muß imstande sein, den äußern und den inneren Feinden zu begegnen und seinem obrigkeitlichen Willen Geltung zu verschaffen. Zu diesem Zwecke verfügt das Gemeinwesen über eine Polizei- und Wehrmacht[10]).

2. Die rechtlichen Grundlagen der schweiz. Wehrmacht.

Mit Bezug auf das Heerwesen weist die BV Bestimmungen auf, die die Organisation der schweiz. Armee verfassungsrechtlich festlegen. In Art. 20/1 wird dem Bund Gesetzgebungskompetenz im Heerwesen zuerkannt. Der Bundesgesetzgeber ist aber in Ausübung dieser Befugnis nicht absolut frei in dem Sinne, daß die Ausgestaltung der MO in seinem ausschließlichen Ermessen liegen würde, sondern er ist an die Verfassung in ihrer Gesamtheit gebunden. Das Heerwesen muß eine Regelung finden, die andern Normen der Verfassung konform erscheint. Auf Grund von Art. 18/1 BV ist das schweiz. Heerwesen von verfassungswegen vom Grundsatz der allgemeinen Wehrpflicht der Schweizerbürger beherrscht[11]).

3. Zur A u s l e g u n g des Art. 18/1 BV wurde verschiedentlich die sog. teleologische Interpretationsmethode zur Anwendung gebracht. Durch das logische Verfahren des Schlusses vom Zweck auf das Mittel wird hierbei der Sinn einer Bestimmung eruiert[12]).

Man ging davon aus, daß der Inhalt der Wehrpflicht am Zwecke, welchem zu dienen sie bestimmt ist, orientiert sein müsse und erblickte darin die Rechtsform, in der der Staat die Leistungen des Einzelnen sich verschafft, die er zur Aufrecht-

---

[10]) Seydel: Grundzüge einer allgemeinen Staatslehre, S. 30 ff. Frick: a. a. O., S. 23.

[11]) Fleiner: Schweiz. Bundesstaatsrecht, S. 613.

[12]) Giacometti: Die Auslegung der schweiz. BV, S. 7; Triepel: Die Kompetenzen des Bundesstaates und die geschriebene Verfassung, in der Festgabe für Laband 1908, Bd. II, S. 287.

erhaltung seiner Rechtsordnung bedarf. Allein, will man den Inhalt der Wehrpflicht damit festgestellt wissen, so wäre dieser so umfassend, daß sich mühelos Obliegenheiten unter diesen Begriff subsumieren ließen, die vernünftigerweise nicht in Art. 18/1 enthalten sein können. Der Fehler rührt von der Anwendung einer ungeeigneten Interpretationsmethode her. Die teleologische Interpretation kann extensive Ergebnisse zeitigen[13]), was aber mit dem Wesen der BV unvereinbar ist. Vermittelt nämlich der Wortlaut einer Verfassungsbestimmung einen umfassenderen Sinn, als bei Anwendung anderer, einwandfreier Interpretationsmethoden sich ergibt, gewinnt man mit der Konsequenz vom Zweck auf das Mittel eine extensive Auslegung. Dies trifft mit Bezug auf BV Art. 18/1 zu. Aus diesem Grunde ist es notwendig, die in Rede stehende Norm von einem andern Gesichtspunkte aus zu betrachten. Es sei hier schon darauf hingewiesen, daß Bundesgesetzgeber, Bundesgericht und auch Rechtslehrer den Inhalt der Wehrpflicht allein im Hinblick auf deren Zweck bestimmen[15]).

Interpretieren wir in systematisch-teleologischer Weise[16]), indem wir den Zweck von Art. 18/1 aus dessen Verhältnis zu andern Bestimmungen der BV zu eruieren versuchen! Art. 18/1 ist mit der Gesetzgebungskompetenz des Bundes in Art. 20 in Beziehung zu setzen. Die allgemeine Wehrpflicht ist ein mitbestimmendes Moment bei der Ausgestaltung der Gesetze über das Heerwesen. Durch sie wird verfassungsrechtlich festgelegt, daß das schweiz. Heerwesen vom Grundsatz der allgemeinen Wehrpflicht beherrscht sein soll[17]). Man gelangt zu dem Schlusse, daß die Wehrpflicht die öffentlich-rechtliche Pflicht des Schweizerbürgers bedeutet, in dem vom Bund auf Grund seiner Gesetzgebungshoheit im Gebiete des Heerwesens zum Zwecke der Aufrechterhaltung der geltenden bundesstaatlichen Rechtsordnung geschaffenen Organisationen persönlichen Dienst zu leisten. Der Kern der Wehrpflicht besteht darnach in der Verpflichtung zur

---

[13]) Giacometti: a. a. O., S. 11.
[14]) Giacometti: a. a. O., S. 21 ff.
[15]) MO Art. 1; BGE 53 I 436; Fleiner: Schweiz. Bundesstaatsrecht, S. 614; Frick: a. a. O., S. 41.
[16]) Giacometti: a. a. O., S. 26.
[17]) Fleiner: Schweiz. Bundesstaatsrecht, S. 613.

Leistung von persönlichem Militärdienst in der Armee[18]).

4. Die einzelnen Bestandteile der Wehrpflicht.

Die nähere Ausgestaltung des Inhaltes der Wehrpflicht ist im BG über die Militärorganisation vom 12. April 1907 und den seitherigen Abänderungen erfolgt. Es wurde hier insbesondere eine Festsetzung derjenigen einzelnen Obliegenheiten vorgenommen, die in ihrer Gesamtheit die Wehrpflicht darstellen. Vom Standpunkt des Ersatzabgaberechtes aus kann man einen Hauptbestandteil und Nebenbestandteile unterscheiden. Die Bezeichnung Hauptbestandteil wurde gewählt im Hinblick auf den Umstand, daß die Nichterfüllung der Militärdienstpflicht die grundsätzliche Voraussetzung für die Erhebung einer Ersatzabgabe darstellt.

A. Den Hauptbestandteil der Wehrpflicht stellt die Militärdienstpflicht dar. Diese umfaßt in erster Linie die Pflicht zur Leistung von aktivem Militärdienst und Instruktionsdienst:

a) Als aktiven Militärdienst[19]) bezeichnet man denjenigen Dienst, den die vom Bundesrat zum aktiven eidgenössischen oder von den Kantonen zum aktiven kantonalen Militärdienst aufgebotenen Schweizerbürger leisten[20]). Aktiver Militärdienst kann nur von den Angehörigen eines Stabes oder einer Einheit der Feldarmee und von den in den Dienstzweigen eingeteilten Schweizerbürgern geleistet werden[21]), sowie von den zur Verfügung des Bundesrates stehenden Offizieren[22]).

b) Unter Instruktionsdienst[23]) versteht man den in einer Schule, einem Kurs oder in einer Uebung der Stäbe absolvierten obligatorischen Militärdienst. Wenn der Gesetzgeber mit Bezug auf den Instruktionsdienst unterscheidet zwischen Schule, Kursen sowie Uebungen, so ist die Terminologie mit Ausnahme hinsichtlich des WK für das Ersatzabgaberecht ohne Bedeutung.

---

[18]) Burckhardt: a. a. O., S. 138; Schollenberger: a. a. O., S. 213; Blumer-Morel: a. a. O., Bd. II, S. 325; Lampert: Das Schweiz. Bundesstaatsrecht, S. 209.

[19]) MO 8 lit. b.

[20]) MO 197/198.

[21]) MO 38, Ziff. 1—4.

[22]) MO 51.

[23]) MO 8 lit. a.

Dagegen ist die im Gesetz festgelegte Dauer der verschiedenen Instruktionsdienste für das Ersatzabgaberecht relevant.

c) Die Pflicht zur Leistung von aktivem Militärdienst und Instruktionsdienst stellen die Militärdienstpflicht im eigentlichen Sinne des Wortes dar. Die Vollziehungsbehörden des Ersatzabgabegesetzes haben jedoch in langjähriger Praxis anläßlich der Feststellung des Bestandes der Ersatzabgabeforderung, Obliegenheiten militärischen Charakters als wesentlich betrachtet, die nicht Bestandteil der Militärdienstpflicht im eigentlichen Sinne[24]) sind[25]). Für das Ersatzabgaberecht muß daher der Begriff des Militärdienstes weiter gefaßt werden, da diese Praxis in der Verordnung über die Vollziehung des BG betr. den Militärpflichtersatz vom 26. Juni 1934[26]) einen normativen Niederschlag gefunden hat[27]). Zu den bereits genannten Arten von Militärdienst muß beigefügt werden:

aa) Die Pflicht zur Teilnahme an der Waffen- und Kleiderinspektion[28]).

bb) Die Pflicht zur Absolvierung der Schießübung[29]).

Inspektion und Schießübung sind allerdings nur von sekundärer Bedeutung im Ersatzabgaberecht; denn sie treten nur unter der Voraussetzung, daß ein Individuum während der Ersatzperiode keinen Militärdienst im eigentlichen Sinne zu absolvieren hatte, in Erscheinung.

B. Nach dem heutigen Stand der Gesetzgebung sind als Nebenbestandteile der Wehrpflicht zu nennen:

aa) Die Stellungspflicht[30]).

bb) Die Pflicht zur Beobachtung der Vorschriften über das militärische Kontrollwesen[31]).

cc) Die Pflicht zur Leistung von Hilfsdiensten[32]).

[24]) MO 8.
[25]) BGE 60 I 280.
[26]) A. S. 50/519.
[27]) Art. 13 lit. b.
[28]) MO 9.
[29]) MO 9.
[30]) MO 6.
[31]) MO 9.
[32]) MO 1.

IV. Die Voraussetzungen für die Erfüllung der Militärdienstpflicht.

Die Verwirklichung der Militärdienstpflicht im eigentlichen Sinne und damit die Pflicht zur Teilnahme an der Waffen- und Kleiderinspektion sowie die Pflicht zur Absolvierung der Schießübung ist an das Vorhandensein und die Abwesenheit bestimmter Voraussetzungen in der Person des verpflichteten Subjektes geknüpft.

Diese Voraussetzungen selbst lassen sich einteilen in positive und negative. Die ersteren wiederum zerfallen in solche formeller und materieller Natur.

1. Die positiven Voraussetzungen.

a) Die formelle Voraussetzung für die Erfüllung der Militärdienstpflicht besteht in dem äußeren Umstande, daß der Wehrpflichtige in dem Alter steht, wo nach dem Willen des Gesetzes die Militärdienstpflicht grundsätzlich zu erfüllen ist. Konkret gesprochen, militärischer Aktiv- und Instruktionsdienst soll in der Regel nur von Schweizerbürgern geleistet werden, die 20—48 Jahre alt sind[33]). Dieses Erfordernis ist für das Ersatzabgaberecht von grundlegender Bedeutung, weil die Ersatzabgabepflicht zufolge ihrer rechtlichen Eigenart nur bei denjenigen Schweizerbürgern in Erscheinung treten kann, die nach Maßgabe der einschlägigen Gesetzesbestimmungen grundsätzlich zur Leistung von persönlichem Militärdienst verpflichtet sind.

b) Die materielle Voraussetzung besteht in besondern, individuellen Eigenschaften körperlicher und geistiger Natur. Das Vorhandensein der materiellen Voraussetzungen ist im Hinblick auf die besondere Beschaffenheit des Dienstes in der Armee, welcher nur von hierzu körperlich und geistig geeigneten Leuten tatsächlich geleistet werden kann, erforderlich. Nach der Verschiedenheit der verlangten Eigenschaften unterscheidet man militärdiensttaugliche (d. h. zur Leistung von Militärdienst geeignete), hilfsdiensttaugliche (d. h. zur Leistung von Hilfsdiensten geeignete) und untaugliche (d. h. weder zur Leistung von Militärdienst noch zur Leistung von Hilfsdienst geeignete) Wehrpflichtige.

[33]) MO 35; Ausnahmen MO 2/2; 2/3.

2. Die negativen Voraussetzungen.

Aus verschiedenen andern Gründen hat der Staat von der Erfüllung der Militärdienstpflicht oder nur der Instruktionsdienstpflicht abgesehen, ungeachtet des Vorhandenseins der materiellen Voraussetzung. Als negative Voraussetzungen kommen in Betracht:

a) Die sog. Befreiungsgründe[34]).

b) Die sog. Ausschlußgründe[35]).

c) Auslandurlauber[36]).

§ 2. Die Militärpflichtersatzabgabe.

I. Der Begriff.

Die Militärpflichtersatzabgabe ist die jährliche Geldleistung, die der Bund kraft seiner Gebietshoheit den Wehrpflichtigen auferlegt, welche die gesetzliche Militärdienstpflicht nicht erfüllen[1]).

Die Elemente der Ersatzabgabe:

a) Gegenstand des Militärpflichtersatzes ist eine Geldleistung[2]). Wenn gewisse kantonale Verordnungen eine Erfüllungsmöglichkeit durch sog. Abverdienen vorsehen, so wird dadurch die Natur des Militärpflichtersatzes als Geldleistung nicht berührt. Inhaltlich geht die Verpflichtung von verfassungswegen auf Entrichtung eines Geldbetrages. Die Begleichung der öffentlich-rechtlichen Geldschuld in der Form einer Dienstleistung ist lediglich eine Zahlungserleichterung, welche die Kantone gewähren können[3]).

b) Gebietshoheit vgl. § 1, II.

---

[34]) MO 12—14.
[35]) MO 16—19.
[36]) Art. 38 der Verordnung über das Militärkontrollwesen vom 7. Dez. 1925. A. S. 41 755.
[1]) MO 3; MStG 1/1.
[2]) MStG 1/1; BV 42 lit. e.
[3]) Sten. Bull. Nat.-Rat 1899, S. 712/13.

c) Wehrpflichtige, welche den gesetzlichen Militärdienst nicht leisten, schulden grundsätzlich die Ersatzabgabe. Der Umstand, daß der gesetzliche Militärdienst nicht geleistet wird, verbunden mit der grundsätzlichen Verpflichtung zur Erbringung dieser Leistung, bilden die erforderlichen Voraussetzungen für die Entstehung der Ersatzabgabeschuld. Damit haben wir die Erkenntnis gewonnen, daß nur die Individuen, die gemäß BV 18/1 wehrpflichtig sind, grundsätzlich mit einer ersatzabgaberechtlichen Verpflichtung belegt werden können. Anderseits hängt die Entstehung der Ersatzabgabeschuld auch davon ab, daß die aus BV 18/1 resultierenden Obliegenheiten nicht erfüllt werden. Die Militärpflichtersatzabgabe setzt eine rechtliche Beziehung des Ersatzabgabeschuldners zum Bund voraus. Die äußere Veranlassung der Ersatzabgabeverpflichtung bildet die Nichterfüllung einer bestehenden Verpflichtung des Ersatzabgabeschuldners.

II. Die rechtliche Natur der Ersatzabgabe.

Die umschriebenen drei Elemente bestimmen die rechtliche Natur der Abgabe. Sie ist eine Geldleistung, die der Staat dem Bürger kraft seiner Gebietshoheit auferlegt. Durch die Voraussetzung der Nichterfüllung eines bestehenden Verpflichtungsverhältnisses als Entstehungsgrund wird die Stellung der Abgabe im System der öffentlichen Abgaben bestimmt. Der sog. Militärpflichtersatz ist eine Ersatzabgabe[4]).

III. Das Wesen des Militärpflichtersatzes.

In der Rechtsliteratur haben sich die Juristen in sehr abweichender Auffassung über das Wesen des Militärpflichtersatzes geäußert. Selbst der Gesetzgeber hat seine Ansicht im Laufe der Zeit geändert, was nicht ohne Wirkung auf die Meinung des obersten Gerichtshofes blieb.

1. Die herrschende Ansicht[5]) geht von dem Standpunkt aus,

[4]) Blumenstein: a. a. O., S. 4.

[5]) Fleiner: Schweiz. Bundesstaatsrecht, S. 614; Frick: a. a. O., S. 71 f.; Isler: Das Wehrwesen der Schweiz, Bd. II, S. 1.

die Wehrpflicht sei nach schweiz. Bundesstaatsrecht in zwei verschiedenen Formen erfüllbar. Entweder durch persönliche Leistung des Militärdienstes oder durch Bezahlung der „Militärsteuer". Unter Militärsteuer wird jedoch eine Ersatzabgabe verstanden und nicht eine Steuer im eigentlichen juristischen Sinne, wie die Steuerrechtswissenschaft den Begriff definiert[6]). Es handelt sich also nicht um eine sogenannte Zwecksteuer, deren Ertrag zur Deckung der Militärausgaben bestimmt wäre, wie die (unrichtige) Bezeichnung dieser Abgabe vermuten ließe, sondern die Entrichtung der Abgabe ist Wehrpflichterfüllung. Die obige Auffassung mag wohl die MO von 1907 zur Grundlage haben und würde, dem heutigen Stand der Gesetzgebung angepaßt, die Leistung von Hilfsdiensten als dritte Erfüllungsform der Wehrpflicht anerkennen.

In Art. 1 leg. cit., welcher durch das BG vom 22. Dez. 1938 über die Abänderung des BG über die MO von 1907 eine neue Formulierung erhalten hat, bringt der Gesetzgeber seine Meinung zum Ausdruck. Sie geht dahin, daß die Wehrpflicht die Pflicht zur persönlichen Leistung von Militärdienst in Auszug, Landwehr und Landsturm (Militärdienstpflicht), die Pflicht zur persönlichen Leistung von Diensten in einer Gattung der Hilfsdienste (die Hilfsdienstpflicht) und die Pflicht zur Bezahlung eines Ersatzes (die Militärsteuerpflicht) umfasse. Vor 1907 stand der Bundesgesetzgeber auf einem andern Boden. Nach der MO von 1874 bzw. 1852 bestand die Wehrpflicht lediglich in der Verpflichtung zur Leistung von persönlichem Militärdienst. Insbesondere betrachtete die MO von 1874 die Ersatzabgabepflicht nicht als in der Wehrpflicht enthalten, obschon der Art. 18/4 BV beim Erlaß des genannten Gesetzes bestanden hat.

Naturgemäß stimmt die bundesgerichtliche Auffassung mit denjenigen des Gesetzgebers überein. In seinem Entscheid vom 14. Okt. 1927[7]) führt das Bundesgericht aus, die MO von 1874 verstehe unter Wehrpflicht im Sinne von Art. 18 BV die Pflicht zur Leistung von persönlichem Militärdienst. Das Militärsteuer-

[5]) Bd. II, S. 1; Baumann: Entwicklung der Wehrpflicht in der Schweiz, S. 328; His: Geschichte des neuen schweiz. Staatsrechtes, Bd. III, S. 778.
[6]) Blumenstein: a. a. O., S. 1 ff.
[7]) BGE 53 I 435.

gesetz gebe „keine festen Anhaltspunkte dafür, daß es der Ersatzleistung einen andern Charakter beimessen wolle, als denjenigen, einer fiskalischen Verpflichtung und an die Nicht-Zahlung weitergehende Folgen knüpfen wolle als bei einer gewöhnlichen Geldschuld". Durch den Erlaß des Gesetzes von 1901 sei eine Aenderung in der Rechtslage eingetreten. Ersatzpflicht und Militärdienstpflicht sei der Ausfluß einer dahinterstehenden einheitlichen allgemeinen Pflicht, nämlich der allgemeinen Wehrpflicht, der Pflicht aller in einem bestimmten Alter stehenden Bürger nach ihren Fähigkeiten zur Wehrhaftmachung des Landes beizutragen.

Nicht in Uebereinstimmung mit der herrschenden Ansicht hat sich Burckhardt geäußert[8]. Er bezeichnet die Ersatzpflicht als eine bloße pekuniäre Verpflichtung, der ein militärischer Charakter abzusprechen sei. Wenn er den Ausdruck Steuer verwendet, so will er die Abgabe nicht als Steuer im juristisch-technischen Sinne gekennzeichnet haben, sondern nur festgestellt wissen, daß sie nicht Bestandteil der allgemeinen Wehrpflicht sei. Im gleichen Sinne äußert sich Schollenberger[9]). Der Schweizerbürger sei entweder dienst- oder steuerpflichtig, wobei die Wehrpflicht als Militärdienstpflicht verstanden und der Ersatzpflicht gegenübergestellt wird.

Die beiden grundsätzlich verschiedenen Auffassungen unterscheiden sich darin, daß die eine die Ersatzpflicht in der Wehrpflicht inbegriffen betrachtet. Die andere identifiziert die Wehrpflicht mit der Militärdienstpflicht und stellt dieser die Ersatzpflicht als eine von ihr verschiedenen Pflicht gegenüber.

2. Kritik der herrschenden Meinung.

a) Die teleologische und die grammatikalische Auslegung des Art. 18/1 messen der Norm einen Inhalt bei, der mit dem, bei Anwendung der systematisch-teleologischen Interpretationsmethode gefundenen Inhalte, nicht übereinstimmt. Die letztere Interpretationsweise zeitigt einen engern Sinn. Der herrschenden Meinung kann nicht beigepflichtet werden, weil sie ihre Erkenntnisse durch Anwendung von Interpretationsmittel eru-

[8]) Burckhardt: a. a. O., S. 138.
[9]) Schollenberger: a. a. O., S. 215.

iert hat, die die Verfassung extensiv auslegen. Nach anerkannter Ansicht ist aber im Verfassungsrecht ausdehnende Auslegung unzulässig[10]). Wenn man unter der allgemeinen Wehrpflicht die Pflicht des Schweizerbürgers, nach Fähigkeit zur Wehrhaftmachung des Landes beizutragen, versteht, so wird der Inhalt der Wehrpflicht zu weit gefaßt. Nicht jede Leistung, die geeignet erscheint, die „Wehrhaftigkeit des Landes" zu verstärken, kann vom Bürger auf der rechtlichen Grundlage seiner Wehrpflicht eingefordert werden, sondern nur ganz bestimmte Obliegenheiten bilden den Inhalt der Wehrpflicht im schweiz. Recht.

Wenn aber der Wehrpflicht nur der Inhalt beigemessen werden darf, wie er in § 1 umschrieben wurde, die Wehrpflicht als Pflicht zur Leistung von persönlichem Dienst in einem auf Grund von BV 20/1 zum Zwecke der Aufrechterhaltung der bundesstaatlichen Rechtsordnung geschaffenen Verbande, verstanden werden muß, kann sie nicht die Pflicht zur Bezahlung einer Ersatzabgabe in sich schließen. Das logische Verhältnis des Ober- zum Unterbegriff fehlt hier notwendigerweise. Ist aber die Ersatzpflicht als eine öffentlich-rechtliche Pflicht sui generis zu kennzeichnen, die nicht in der Wehrpflicht inbegriffen ist, gelangt man durch formal-logischen Schluß zu der Erkenntnis, daß durch die Bezahlung der Ersatzabgabe die Wehrpflicht nicht erfüllt werden kann.

b) Pflichtet man der Ansicht, daß die Wehrpflicht die Pflicht des Schweizerbürgers nach Fähigkeit zur Wehrhaftmachung des Landes beizutragen bedeutet, bei, darf dennoch der Entrichtung einer Ersatzabgabe nicht die Wirkung einer Erfüllung der Wehrpflicht beigemessen werden. Wenn der Staat zur Besorgung seiner Aufgaben der Mitwirkung seiner Bürger bedarf und diesen hierzu besondere Leistungspflichten auferlegt, muß deren Inhalt eine Beschaffenheit aufweisen, die der vom Staate zu erfüllenden Obliegenheit entspricht. Die verlangte Leistung muß so geartet sein, daß durch das Erbringen dieser Leistung die Erfüllung der betr. Staatsaufgabe objektiv möglich ist[11]).

---

[10]) Giacometti: a. a. O., S. 21.
[11]) Otto Mayer: Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. II, S. 135.

Die herrschende Auffassung betrachtet die Wehrpflicht als Oberbegriff, die Militärdienstpflicht und die Ersatzabgabepflicht und auf Grund des abgeänderten Art. 1 MO auch die Hilfsdienstpflicht[12]) als deren Unterbegriffe. Die Denkgesetze verlangen, daß der Unterbegriff zahlenmäßig mehr charakteristische Merkmale aufweise als seine Oberbegriffe. Zugleich muß er alle Charakteristika der Oberbegriffe selbst auch in sich vereinigen. Gelingt der Nachweis nicht, daß die Ersatzpflicht alle wesentlichen Merkmale der Wehrpflicht aufweist, muß die Schlußfolgerung gezogen werden: die Ersatzpflicht ist in der Wehrpflicht nicht enthalten.

Es ist fragwürdig, ob bei der heutigen Ausgestaltung der Ersatzabgabe durch die Entrichtung derselben der Zahlende zur „Wehrhaftmachung des Landes" beiträgt. Wie sich das Bundesgericht selbst ausdrückt, dient die Wehrpflicht und damit die Ersatzpflicht der „Wehrhaftmachung des Landes". Die Umschreibung des Begriffes, wie sie durch das Bundesgericht in dem oben zitierten Entscheid vorgenommen wurde, ist sehr ungenau und sagt nicht viel mehr als der Wortlaut des Art. 18 1. Die bundesgerichtliche Umschreibung vermittelt zwar die Feststellung, auf welches Objekt sich die Wehrpflicht bezieht. Es ist darnach das L a n d, welches wehrhaft gemacht werden soll. Was das Subjekt betrifft, wird nur gesagt, daß Schweizerbürger eines bestimmten Alters wehrpflichtig sind. Mit Bezug auf die Beschaffenheit der verlangten Leistungen soll diese nach den Fähigkeiten des verpflichteten Subjektes sich richten und geeignet sein, zur „Wehrhaftmachung des Landes" beizutragen. Worin aber die Wehrhaftigkeit besteht, geht aus der Umschreibung keineswegs hervor, obgleich dieser Ausdruck ein wenig präziser und einer juristischen Abklärung bar ist. Es wäre daher mit einigen Schwierigkeiten verbunden, wollte man die erforderliche Beschaffenheit, die die verlangte Leistung aufzuweisen hat, auf Grund der staatlichen Aufgabe, deren Lösung sie ermöglichen soll, bestimmen. Das Bundesgericht hat es auch unterlassen, eine nähere Bezeichnung der Obliegenheiten, die Ausfluß der Wehrpflicht sein sollen, zu geben. Es darf aber angenommen

[12]) A. S. 55/345.

werden, daß der Urheber der obigen Umschreibung des Begriffes der Wehrpflicht von bestimmteren Vorstellungen beherrscht gewesen war, als dies durch den Wortlaut zum Ausdruck kommt. Die Wehrpflicht sollte wohl verstanden werden, als die Verpflichtung des Schweizerbürgers eines bestimmten Alters, je nach seinen persönlichen Eigenschaften zur Aufrechterhaltung der bestehenden Rechtsordnung gegen gewaltsame Angriffe durch Ableistung von Diensten direkt beizutragen[13]) oder indirekt durch Entrichtung einer Geldleistung, wodurch dem Staat die finanziellen Mittel an die Hand gegeben werden, das Machtinstrument zu schaffen, welches er zur Erfüllung der in Rede stehenden Aufgabe benötigt.

Worin besteht die erforderliche Beziehung zwischen der Entrichtung der Ersatzabgabe und der Aufrechterhaltung der geltenden Rechtsordnung gegen gewaltsame Angriffe?

Nach der heutigen Ausgestaltung des Institutes der Ersatzabgabe auf der Grundlage der Verfassung von 1874 und dem Gesetze von 1878 fließt die Hälfte des Ertrages in die allgemeine Bundeskasse[14]), während die andere Hälfte den Kantonen verbleibt. Ob durch die Bezahlung der Ersatzabgabe der Schuldner zur Aufrechterhaltung der Rechtsordnung beiträgt, scheint jedenfalls sehr fraglich zu sein.

Die den Kantonen verbleibende Hälfte wird von diesen nicht zur Beschaffung militärischer Objekte verwendet. Sie können darüber frei verfügen[15]).

Nach BV Art. 42 lit. e fließt der, von den Kantonen an den Bund abzuführende Teil in die allgemeine Bundeskasse. Auf Grund von Art. 14/3 MStG kommt der Bundesversammlung die Kompetenz zu, zu bestimmen, welche Quote des Bundesanteils zur Aeufnung des Militärpensionsfonds Verwendung finden soll. Hierzu kann bemerkt werden, daß die Bundesversammlung noch nie eine diesbezügliche Anordnung getroffen hat. Der dem

[13]) Die auf die Aufrechterhaltung der bestehenden Rechtsordnung gegen gewaltsame Angriffe gerichtete Tätigkeit des Staates besteht nicht lediglich in der Abwehr tatsächlich erfolgter Angriffe, sondern sie umfaßt auch die Vorbereitung hierzu, sei es durch Schaffung der erforderlichen Mittel oder deren Bereitstellung bei drohender Gefahr eines Angriffes.

[14]) BV Art. 42, lit. e.

[15]) Fleiner: Schweiz. Bundesstaatsrecht, S. 617.

Bunde abgelieferte Teil des Ersatzabgabeertrages blieb bis anhin immer unausgeschieden in der allgemeinen Bundeskasse. In Ermangelung einer ausdrücklichen Anordnung über die Verwendung dieser Einnahmen des Bundes kann objektiv gar nicht festgestellt werden, ob der Bundesanteil für militärische oder andere Zwecke verwendet wird. Der Behauptung, der Ertrag der Ersatzabgabe diene der Beschaffung von Kriegsmaterial irgendwelcher Art, kann nicht beigepflichtet werden[16]). Wenn man annehmen wollte, daß der Ersatzpflichtige mit der Leistung einer Abgabe nach dem geltenden Recht an der „Wehrhaftmachung des Landes" teilnehme, so ließe sich dies ja von allen übrigen Abgaben behaupten, die in die allgemeine Bundeskasse fließen. Von diesem Standpunkte aus wäre schlechtweg jede Geldleistung, die in die allgemeine Bundeskasse fließt, als Wehrpflichterfüllung aufzufassen. Wir ziehen also den Schluß: durch die effektive Entrichtung der Militärpflichtersatzabgabe trägt der Ersatzpflichtige nicht zur Landesverteidigung bei. Die Wehrausgaben bestimmen sich nicht nach dem Umfange des Ersatzabgabeertrages, und somit hängt die Stärke der Armee nicht vom Ertrag des Militärpflichtersatzes ab; ebenso wenig wird dieser speziell für die Bestreitung von Ausgaben verwendet, die mit der Landesverteidigung in Beziehung stehen.

Es hat jedoch nicht an Stimmen gefehlt, die dem Institut des Militärpflichtersatzes als solchem die Wirkung beimessen wollen, einen Einfluß auf die Qualität unserer Armee auszuüben. In der Debatte über das Ergänzungsgesetz zum Militärpflichtersatz von 1901 bemerkte Nationalrat Ruffy: „il est démoralisant pour l'armée que celui qui bénéfice de pieds plats ou d'un thorax insuffisant trouve le moyen d'échapper à la taxe"[17]). Hat aber die tatsächliche Nichterfüllung der Ersatzpflicht von seiten einiger schuldnerischer Subjekte einen nachteiligen Einfluß auf die Moral der Truppe, so wird man wohl auch sagen dürfen, daß ein Nichtbestehen des Institutes der Ersatzabgabe ebenso „une situation immorale pour l'armée" bedeutet. Der

[16]) Bourgeois: La Loi fédérale sur la taxe d'exemption du service militaire, Lausanne 1890, S. 1; Sten. Bull. Nat.-Rat 1899, S. 123, Votum von Nat.-Rat Geilinger.

[17]) Sten. Bull. 1899, S. 119.

Dienende könnte sich mit gleichem Recht benachteiligt fühlen, wenn dem Nichtdienenden überhaupt keine andere Last auferlegt würde, wie wenn es diesem gelingt, sich seiner abgaberechtlichen Verpflichtungen zu entziehen. Mit andern Worten, eine Aufhebung des MStG und damit der Fortfall der Abgabeverpflichtung hätten einen nachteiligen Einfluß auf die Gesinnung der Wehrmänner, was einer Schwächung der Landesverteidigung gleich käme.

Die Auffassung, dem Institut der Ersatzabgabe komme die Funktion zu, den Mangel an guter Gesinnung der Heeresangehörigen zu heilen, kann nur auf einer Verkennung des Wesens der Dienstauffassung und der Funktion des Ersatzes beruhen. Soweit die Auswirkungen einer fehlerhaften militärischen Gesinnung das juristische Gebiet berühren, sind ganz andere Mittel am Platze, um erzieherisch auf den Wehrmann einzuwirken. Das ist die Domäne der Disziplinarstrafgewalt und des Militärstrafrechts[18]). Militärische Disziplinarfehler werden kaum dadurch zu vermeiden sein, daß man den Nichtdienenden mit einer Abgabe belegt. Der Umstand, daß ein Schweizerbürger, der zufolge seiner körperlichen Konstitution oder aus einem andern Grunde nicht zur Erfüllung der Militärdienstpflicht verhalten werden kann, gleich wie der eingeteilte Wehrmann zum Erbringen einer ihn belastenden Leistung verpflichtet wird, ist ungeeignet indirekt auf die Gesinnung des Soldaten einzuwirken. Man kann die Moral eines Wehrmannes nicht dadurch heben, daß man ihm klar macht, der Nichtdienende gehe nicht leer aus. Eine solche Moral, die vom Nachteil der andern lebt und nicht durch die Idee bedingt ist, der der Soldat dient, ist eben keine Moral. Der Wehrmann kann es wohl als Ungerechtigkeit empfinden, wenn der Nichtdienende keine Lasten zu tragen hat. Das ist aber nicht gleichbedeutend, daß er seine Obliegenheiten ungerecht findet, weil der Untaugliche nichts leistet.

Eine ähnliche Bedeutung würde dem Institut der Ersatzabgabe zugeschrieben, wenn man sagen wollte, daß im Hinblick auf

---

[18]) Schmidt: Militärstrafrecht in Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaften, Bd. XXa, S. 1. „Das Militärstrafrecht ist dazu bestimmt der Wehrmacht die ihre Schlagkraft und Schlagfertigkeit zu gewährleistende Disziplin im weitesten Sinne zu sichern."

die Ersatzpflicht der Nichtdienenden ein tauglicher Schweizerbürger weniger versucht sein könnte, sich der Erfüllung der Militärdienstpflicht durch unredliche Mittel zu entziehen, weil er ja doch etwas zu leisten hat. Die Beziehung der Ersatzabgabe als solche zur Wehrhaftmachung des Landes wäre hier in dem Umstande zu erblicken, daß durch den Bestand des rechtlichen Gebildes der Ersatzabgabe eine Verringerung des Truppenbestandes verhindert würde, da, wie angenommen wurde, einige taugliche Schweizerbürger es vorziehen würden, doch die Militärdienstpflicht zu erfüllen, statt sich der Erfüllung der Militärdienstpflicht zu entziehen und Ersatzabgaben zu entrichten. Dem Staate stehen andere Mittel zur Verfügung um gegen Individuen vorzugehen, die sich unter Verwendung verbrecherischer Mittel von der Erfüllung der obligatorischen Militärdienstpflicht entziehen möchten. Die Ersatzverpflichtung ist nicht ein Rechtsnachteil, der denjenigen trifft, welcher keinen Militärdienst leistet. Strafcharakter darf dem Militärpflichtersatz keinesfalls zugeschrieben werden.

Damit scheint in schlüssiger Weise dargelegt zu sein, daß dem Militärpflichtersatz mit Bezug auf die Wirkung seiner Erfüllung, noch hinsichtlich seinem Bestand als solchem eine Beziehung zur Landesverteidigung (im Sinne einer, auf die Abwehr gewaltsamer Angriffe auf die bestehende Rechtsordnung gerichteten Tätigkeit der militärischen Macht oder der Erbringung einer zur indirekten Förderung der Heeresstärke geeigneten Leistung) zukommen kann. Infolgedessen kann die allgemeine Wehrpflicht die Ersatzpflicht nicht in sich schließen. Art. 1 der MO stellt eine Fiktion dar, die den Verhältnissen der Wirklichkeit nicht entspricht[19]). Entgegen der herrschenden Meinung muß an der in § 1 gewonnenen Erkenntnis festgehalten werden, daß die Wehrpflicht nach BV Art. 18/1 die Pflicht zur Leistung von persönlichem Dienst in einem auf Grund von BV Art. 20/1 geschaffenen Verbande bedeutet. Im Hinblick auf das Wesen der Ersatzabgabepflicht kann diese nicht als Bestandteil der Wehrpflicht im Sinne von Art. 18/1 aufgefaßt werden.

[19]) Burckhardt: a. a. O. 138 drückt das mit den Worten aus, daß der Gesetzgeber die Verhältnisse schief darstelle.

Einer Konzession kann man sich allerdings nicht verschließen. Da Art. 1 MO ausdrücklich deklariert, daß die Wehrpflicht die Ersatzabgabepflicht mitumfaßt, muß die Entrichtung der geschuldeten Ersatzabgabe eine formelle Wehrpflichterfüllung bedeuten.

c) Es bleibt noch zu untersuchen, ob die Wehrpflicht, verstanden als die Pflicht des Schweizerbürgers zur Leistung persönlicher Dienste ganz bestimmter Art, dennoch materiell durch Bezahlung der Ersatzabgabe erfüllbar wäre.

Wir müssen von unserer Grundauffassung, daß jeder männliche Schweizerbürger eines bestimmten Alters der Wehrpflicht untersteht und in dieser Eigenschaft grundsätzlich zur Leistung von Militärdienst verpflichtet ist, ausgehen. Man kann sich sagen, wo aus besondern, gesetzlich geregelten Gründen das verpflichtete Subjekt sich nicht in der Lage befindet, die von ihm erwünschten Leistungen zu erbringen, gewähre der Staat dem Verpflichteten die Möglichkeit durch Bezahlung einer Abgabe die ihm grundsätzlich obliegende Pflicht zu erfüllen. Wir haben also festzustellen, welcher rechtlichen Konstruktion diese Sachlage entsprechen könnte.

Die Militärdienstpflicht wird entweder durch effektive Dienstleistung selbst verwirklicht oder bei Fortbestand des Verpflichtungsgrundes tritt eine Umwandlung des Leistungsinhaltes ein, und die Entrichtung einer Geldleistung stellt Erfüllung der Militärdienstpflicht dar[20]). Einer derartigen rechtlichen Konstruktion kann aus den nachfolgenden Erwägungen nicht beigepflichtet werden.

aa) Wenn der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zur Leistung von Militärdienst durch Bezahlung einer Abgabe nachgekommen werden kann, so kommt dies einem sog. Loskauf von der Militärdienstpflicht gleich. (Man darf hier selbstverständlich nicht von der zivilistischen Vorstellung des Kaufvertrages beherrscht sein.) Mit Geld hatte man sich früher von der persönlichen Kriegspflicht lösen können, durch Bezahlung des Heer-

[20]) Lienhard: Schweiz. Militärpflichtersatz, Diss. Zürich 1923, S. 42. „Ersatzsteuern sind sie, weil die Pflichtigen an Erfüllungsstatt einer Naturalleistung eine Geldleistung prästieren können."

bannes[21]). Diese Auffassung vom Institut des Militärpflichtersatzes wird aber heute einhellig in der Literatur abgelehnt[22]).

bb) Unter der Annahme, daß die originäre Verpflichtung in eine Geldleistung umgeändert werde, und durch Erbringen der letzteren der Militärdienstpflicht Genüge getan wird, wäre es kaum möglich, daß eingeteilte Wehrpflichtige, die wegen Dienstversäumnis eine Ersatzabgabe bezahlt hatten, zur Nachholung des versäumten Dienstes angehalten werden können[23]). Die Pflicht zur Leistung von persönlichem Militärdienst wäre durch Entrichtung der Abgabe ja untergegangen.

3. Die nachfolgende Auffassung vom Wesen und der funktionellen Bedeutung des Militärpflichtersatzes entspricht am besten der Wirklichkeit. Dem Institut des Militärpflichtersatzes kann eine rechtliche Beziehung zu der allgemeinen Wehrpflicht, präziser, zu der Militärdienstpflicht nicht abgesprochen werden. Im Gegenteil: Der rechtliche Zusammenhang bildet gerade das charakteristische Merkmal des Rechtsgebildes. Die Militärdienstpflicht muß in der Person des Ersatzabgabeschuldners als grundsätzlich bestehend vorausgesetzt werden; denn die gänzliche oder teilweise Nichterfüllung der Militärdienstpflicht bildet ja die äußere Veranlassung für die Entstehung der Ersatzabgabeschuld[24]). Die Ersatzabgabepflicht selbst ist als eine Verpflichtung s u i g e n e r i s zu bezeichnen, welche weder die Militärdienstpflicht mit umgewandeltem Leistungsinhalt noch einen Bestandteil der Wehrpflicht darstellt. Die Entrichtung der Ersatzabgabe bedeutet lediglich Erfüllung der Ersatzabgabeschuld, nicht aber incidenter Erfüllung der Militärdienstpflicht. Sie ist keine surrogate Erfüllungsform der Militärdienstpflicht[25]). Wollte man mit Burckhardt[26]) annehmen, daß nur die in der Armee eingeteilten Individuen, d. h. diejenigen Schweizerbür-

---

[21]) Neumann: Die Wehrsteuer, in Finanz-Archiv, Bd. 4, S. 124; His: a. a. O. 779.
[22]) Fleiner: Schweiz. Bundesstaatsrecht, S. 620.
[23]) MO 1874 Art. 82 und 85; MO 1907 Art. 114/1.
[24]) MO 3.
[25]) Dies behauptet Schmidt: Der fundamentale Gedankengang der Wehrsteuertheorie, Finanz-Archiv, Bd. 12, S. 559.
[26]) Kommentar, S. 138.

ger, welche effektiv zur Dienstleistung herangezogen werden können, wehrpflichtig sind, so dürfte man die, von den nichtdienenden Schweizerbürgern erhobenen Abgaben nicht als Ersatzabgaben bezeichnen. Wo eine Wehrpflicht oder besser die Militärdienstpflicht in der Person eines Schweizerbürgers grundsätzlich nicht besteht, kann man unter der Voraussetzung der Nichterfüllung der Militärdienstpflicht keine andere Leistung als Ersatz einfordern, weil die den Inhalt der Militärdienstpflicht bildenden Leistungen nicht erbracht werden. In diesem Falle fände nur der rein tatsächliche Umstand Berücksichtigung, daß ein Individuum männlichen Geschlechts eines bestimmten Alters und schweiz. Staatsangehörigkeit keine oder nur in beschränktem Umfange militärische Dienste absolviert. Eine Geldleistungspflicht, die nur im Hinblick darauf dem betr. Individuum auferlegt wird, würde sich durch ihre rechtliche Voraussetzungslosigkeit charakterisieren, d. h. diese Geldleistung wäre unter den juristischen Begriff der eigentlichen Steuer zu subsumieren. Seiner innern Struktur nach bestände zwischen diesem rechtlichen Verhältnis und beispielsweise einer Junggesellensteuer kein Unterschied. Hier stellt man auf die rein äußerliche Tatsache ab, daß ein, der Gebietshoheit unterworfenes Individuum männlichen Geschlechts nicht verheiratet ist und läßt bei deren Vorhandensein eine Geldleistungspflicht eintreten, deren Subjekt die Person ist, bei der die verlangte Eigenschaft zutrifft. Das Institut des Militärpflichtersatzes setzt aber begrifflich ein Verpflichtungsverhältnis des Abgabeschuldners zum Gemeinwesen voraus[27]). Und die konkrete Ersatzabgabeschuld entsteht dann unter der Voraussetzung, daß die bestehende Verpflichtung nicht oder nicht in dem vom Gesetze vorgeschriebenen Maße erfüllt wird. Die Ersatzabgabe ist eine Abgabe, die von denjenigen Personen erhoben wird, die gar nicht oder nur im beschränkten Umfange zur Ableistung ihrer persönlichen Militärdienstpflicht herangezogen werden[28]). Dieser Unterschied zur Steuer im juristisch-technischen Sinne wird nicht dadurch berührt, daß die Durchführungsmodalitäten denjenigen der Steuerkonform sind und daher steuerrechtliche Grundsätze zur Anwendung gelangen.

[27]) Blumenstein: a. a. O., S. 4.
[28]) Heckel: a. a. O., S. 115.

Die Aehnlichkeit ist eine rein äußerliche. Die Militärdienstpflicht wird nicht durch die Ersatzpflicht ersetzt, sondern die letztere kommt zur ersteren hinzu bei deren Nichterfüllung. Das gegenseitige Verhältnis ist nicht bloß ein subsidiäres, sondern zugleich ein akkzessorisches. Die Funktion des Militärpflichtersatzes besteht lediglich in der Ausgleichung der Vorteile, die dem von der Erfüllung der Militärdienstpflicht Enthobenen im Hinblick auf sein tatsächliches Nichtleisten zukommen[29]). Man muß von der Tatsache ausgehen, daß das Absolvieren des Militärdienstes für das verpflichtete Subjekt eine wirtschaftliche Last darstellt. Unter der Voraussetzung der allgemeinen persönlichen Wehrpflicht ist aber jeder männliche Staatsangehörige eines bestimmten Alters grundsätzlich zur Leistung von Militärdienst verpflichtet. Wer nicht effektiv Dienst leistet, dem fallen die durch den Militärdienst bedingten Lasten nicht zu. Der nichtdienende wehrpflichtige Schweizerbürger erscheint im Verhältnis zum dienenden privilegiert. Zum Zwecke der Beseitigung dieses Privilegs und einer wirtschaftlichen Belastung aller wehrpflichtigen Individuen wird von den Nichtdienenden eine Ersatzabgabe erhoben. Diese dient aber einzig und allein zur Beseitigung der ungleichen wirtschaftlichen Belastung, die dadurch bedingt ist, daß nicht alle grundsätzlich zur Leistung von Militärdienst verpflichteten Personen die Militärdienstpflicht tatsächlich erfüllen. Unter diesen Gesichtspunkten ist die Erhebung einer Ersatzabgabe durch das Gebot der Gleichheit der staatsbürgerlichen Lasten bedingt.

Die funktionelle Bedeutung der Ersatzabgabe besteht darin, ein Nicht-geleistet-haben auszugleichen[30]). (Sog. Ausgleichsfunktion der Ersatzabgabe.) Es geht nicht an, in der Ersatzabgabe eine Institution zu erblicken, welche dazu dient, dem Staate für die entgangene persönliche Dienstleistung einen Ersatz in

[29]) Speiser: Gutachten über die Frage der Umgestaltung des eidg. Militärpflichtersatzes, S. 7, bezeichnet die Ersatzabgabe als Vorteilsausgleich.

[30]) Heckel: a. a. O., S. 114. Die Bedeutung eines Lastenausgleiches mißt dem Militärpflichtersatz auch der Bundesrat bei in seiner Botschaft vom 5. 2. 1923 (BBL 1923 I 455) an die Bundesversammlung über die Abänderung des Bundesgesetzes betr. den Militärpflichtersatz von 1878.

der Form einer Geldleistung zuzuführen[31]). Betrachtet man die Ersatzabgabepflicht nicht als Bestandteil der allgemeinen Wehrpflicht, bedarf es einer besondern Verfassungsbestimmung, welche dem Bund das Recht zur Erhebung einer Geldleistung von den nichtdienenden Wehrpflichtigen einräumt.

[31]) Schmidt: a. a. O., S. 159 führt aus: „Wer nicht dienen kann, muß dem Staate als Ersatz für die entgangene persönliche Dienstleistung bezahlen." Diese Auffassung von der Funktion der Ersatzabgabe kann nicht geteilt werden, weil nach der heutigen Ausgestaltung des Militärpflichtersatzes die erhobene Abgabe in ihrer Wirkung die persönliche Militärdienstleistung gar nicht ersetzen kann. Die Ersatzabgabe soll nicht eine dem Staate entgangene Leistung ausgleichen, sondern das grundsätzlich dienstpflichtige, aber nicht dienende Individuum belasten.

B. Das Ersatzabgaberecht

Einleitung.

§ 3. Das Ersatzabgaberechtsverhältnis.

I. Die Natur des Ersatzabgabeverhältnisses.

Ein Charakteristikum des Rechtsstaates besteht darin, daß er das Verhältnis zwischen Verwaltung und Bürger zum Gegenstand einer rechtlichen Ordnung macht[1]). Die Stellung des unterworfenen Subjektes wird abschließend durch das Gesetz umschrieben, weshalb sie die Bezeichnung Rechtsstellung findet. Der Staat hat ein Recht auf die nach dem Willen des Gesetzes vom Bürger zu erbringenden Leistungen. Anderseits hat der Bürger einen Anspruch, daß der Staat lediglich die im Gesetz bezeichneten Pflichten des Bürgers realisiert. Zur Durchsetzung dieses Anspruches stehen dem Bürger gewisse Rechtsschutzmittel zur Verfügung.

Der Bund hat sein Recht, die nichtdienenden Schweizerbürger durch Auferlegung von pekuniären Verpflichtungen zu belasten, in festen gesetzlichen Normen zum Ausdruck gebracht, und die Kantone haben die Durchführungsmodalitäten, soweit dies erforderlich war, in allgemeinverbindlicher Weise festgesetzt. Das Verhältnis zwischen Gemeinwesen und Schweizerbürger in der Materie des Militärpflichtersatzes trägt daher den Charakter eines Rechtsverhältnisses, weshalb auch von einem Ersatzabgaberechtsverhältnis die Rede sein wird[2]). Die dem Individuum auferlegten Verpflichtungen und eingeräumten Rechte finden ihre Grundlage in den von Bund und

[1]) Meyer-Anschütz: a. a. O., S. 29.

[2]) In der Steuerrechtsdoktrin besteht nicht Einhelligkeit über die Natur des Verhältnisses von Bürger und Gemeinwesen mit Bezug auf die Steuer. Ueber den Charakter der Steuer als Rechtsverhältnis: Blumenstein: a. a. O., S. 14 ff.; als Gewaltverhältnis: Bühler: Lehrbuch des Steuerrechts, S. 85.

Kanton geschaffenen Rechtssätzen[3]). Das Ersatzabgaberechtsverhältnis hat seinen Rechtsgrund im Gesetz[4]).

II. Der Gegenstand des Ersatzabgaberechtsverhältnisses.

Er besteht in bestimmten Ansprüchen und Pflichten des Gemeinwesens, denen auf der Seite des Individuums wechselseitig Verpflichtungen und Ansprüche entsprechen. In negativer Beziehung läßt sich feststellen, daß diese gegenseitigen Ansprüche und Verpflichtungen nicht einheitlicher Natur sind, sondern sie lassen sich in solche vermögensrechtlicher und solche verfahrensrechtlicher Art unterteilen. Entsprechend dieser Unterscheidung kann das Ersatzabgaberechtsverhältnis in ein Ersatzabgabeschuldverhältnis[5]) und in ein Ersatzabgabeverfahrensverhältnis aufgelöst werden[6]) .

1. Unter einem Schuldverhältnis versteht man in der Rechtswissenschaft allgemein die rechtliche Beziehung zwischen zwei oder mehreren bestimmten Personen, derzufolge der eine Teil, der Gläubiger befugt ist, vom andern Teil, dem Schuldner eine Leistung zu verlangen[7]). Ein Schuldverhältnis umfaßt demnach drei wesentliche Bestandteile[8]).

a) Der Gegenstand: Das Ersatzabgabeschuldverhältnis umfaßt verschiedene Ansprüche bzw. Pflichten, sodaß im Hinblick auf die Verschiedenheit des Gegenstandes eine Ersatzabgabeforderung, Ersatzabgabenachforderung und ein Rückerstattungsanspruch, von der Aktivseite aus betrachtet, eine Ersatzabgabeschuld und Rückerstattungspflicht vom Standpunkt des Schuldners aus gesehen, zu unterscheiden ist.

b) Aus dem Ersatzabgabeschuldverhältnis geht auch hervor, wer als Inhaber der vermögensrechtlichen Ansprüche in Erscheinung tritt.

c) Ferner enthält das Ersatzabgabeschuldverhältnis die

---

[3]) Mirbt: Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts, S. 85.
[4]) Blumenstein: a. a. O., S. 16.
[5]) Ueber das Steuerschuldverhältnis: Mirbt: a. a. O., S. 84 ff.; Hensel: Steuerrecht, S. 56.
[6]) Blumenstein: Grundzüge des schweiz. Zollrechts, S. 7.
[7]) Guhl: Das Schweiz. Obligationenrecht, S. 18; Hensel: a. a. O., S. 56.
[8]) Mirbt: a. a. O., S. 89.

Bestimung der als leistungsverpflichete Schuldner beteiligten Subjekte.

2. Das Ersatzabgabeverfahrensverhältnis begreift die Verpflichtung des Individuums zu einem bestimmten persönlichen Verhalten und zur Vornahme gewisser Handlungen zum Zwecke einer richtigen Feststellung der vermögensrechtlichen Ansprüche des Gemeinwesens in sich. Ferner umfaßt das Verfahrensverhältnis auch bestehende Verfahrensrechte, die das Individuum vor ungesetzlicher Handlungsweise der Vollzugsorgane schützen sollen.

1. Teil.

Das materielle Ersatzabgaberecht

1. Kapitel.

Das subjektive Moment

1. Abschnitt.

Die Aktivseite

§ 4. Die Ersatzabgabehoheit.

I. Allgemeine staatsrechtliche Grundsätze.

Im Bundesstaat im allgemeinen wie im schweiz. im besondern, kommt dem Gesamtstaat wie den Gliedstaaten die in der Rechtsliteratur mit dem Ausdruck Staatsgewalt bezeichnete Eigenschaft zu. Um Kollisionen zwischen eidgenössischer und kantonaler Staatsgewalt wenn immer möglich zu vermeiden, finden, in sachlicher Hinsicht, diese verschiedenen Staatsgewalten in der BV eine Schranke. Mit der sog. Kompetenzverteilung bezweckt man die Materien zu bezeichnen, in welchen der Bund einerseits und in welchen die Kantone anderseits in ihrer Eigenschaft als herrschendes Gemeinwesen tätig werden sollen. Bezüglich dieser Kompetenzverteilung gilt der Grundsatz, daß der Bund nur in jenen Gebieten zuständig ist, wo seine Kompetenz aus der BV hervorgeht[1]). Will der Bund in irgendeiner Sache obrigkeitlich tätig werden, so hat er darzulegen, daß seine Ermächtigung hierzu in der BV ihre Begründung findet.

II. Der Begriff der Ersatzabgabehoheit.

Wie schon gesagt worden ist, soll dadurch, daß der nichtdienende Schweizerbürger eine Geldabgabe entrichtet, eine Be-

[1]) Burckhardt: a. a. O., S. 14; Fleiner: Schweiz. Bundesstaatsrecht, S. 43.

lastung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse erzielt werden, weil er wegen des Umstandes, daß er keinen Militärdienst leistet, einer Verminderung seiner wirtschaftlichen Güter entgangen ist. Um dieses Ziel zu erreichen, wird dem Staate das Recht zuerkannt, von diesen Individuen eine Abgabe zu erheben. Das Recht des Staates, eine Ersatzabgabe zu erheben, wollen wir Ersatzabgabehoheit bezeichnen.

Zur Durchführung einer solchen staatlichen Aufgabe ist es notwendig, daß verschiedene Organe tätig werden, welche auch rechtlich verschiedene Handlungen vorzunehmen haben. Ein gesetzgebendes Organ hat dem staatlichen Willen, der beim Bürger Obliegenheiten entstehen läßt oder doch solche vorsieht, Ausdruck zu verleihen. Demgemäß sprechen wir von einer Gesetzgebungshoheit in der Materie des Ersatzabgabewesens.

Andere Organe werden darum besorgt sein, die Anordnungen des Gesetzgebers durchzuführen. Hier ist von einer Verwaltungshoheit die Rede.

Verwaltungsbehörden und Unterworfene könnten über den Sinn der gesetzlichen Anordnungen und über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Ersatzabgabeschuldners im konkreten Falle verschiedener Ansicht sein. Aus diesem Grunde hat man ein weiteres Organ bezeichnet, dem die Aufgabe zukommt, den staatlichen Willen, der sagt was Rechtens sei, auszudrücken. So kennen wir in der erörterten Materie eine Rechtsprechungshoheit.

1. Die Gesetzgebungshoheit.

A. Wie in den vorausgehenden Erörterungen schon gezeigt wurde, bedarf der staatliche Eingriff in die Rechtssphäre des Bürgers in der Gestalt der Erhebung von Ersatzabgaben von den nichtdienenden Wehrpflichtigen einer besondern verfassungsrechtlichen Grundlage. Eine verfassungsrechtliche Grundlage bildet die Voraussetzung zur Legiferierung durch den Bundesgesetzgeber infolge der bundesstaatlichen Struktur, eine besondere Verfassungsgrundlage weil Art. 18/1 BV den Bund zur Erhebung von Ersatzabgaben von den Nichtdienenden nicht ermächtigt. Die Ersatzabgabepflicht unterscheidet sich wesent-

lich von der Wehrpflicht, was die Aufnahme einer besondern Bestimmung in der BV bedingt.

B. Art. 18/4 sagt aus, der Bund werde über den Militärpflichtersatz einheitliche Bestimmungen aufstellen. Die Bedeutung dieser Verfassungsbestimmung soll im Folgenden eine Abklärung finden.

a) Wenn die Ersatzpflicht als Bestandteil der allgemeinen Wehrpflicht vorausgesetzt wird, d. h. wenn unabhängig von Art. 18/4 gewisse Gewaltunterworfene grundsätzlich eine Ersatzabgabe zu entrichten haben, dann könnte dem Bundesgesetzgeber nur die Befugnis zukommen, diese Verpflichtung zu konkretisieren. Demnach würde die Bedeutung von Art. 18/4 lediglich darin zu erblicken sein, daß der Bundesgesetzgeber einen Grundsatz der BV näher umschreiben s o l l, indem er die begründete Institution der Ersatzpflicht einheitlich ausgestaltet. Dieser Auffassung der Verhältnisse dürfen wir aber entgegenhalten:

aa) Die Wehrpflicht, als Eingriff in die Rechtssphäre des Bürgers gedacht, begreift die Ersatzpflicht nicht in sich. Diese Erkenntnis haben wir in den vorausgehenden Paragraphen gewonnen, und sie würde genügen, berechtigte Zweifel aufkommen zu lassen bezüglich der Richtigkeit der Behauptung, die Ersatzpflicht finde ihre verfassungsrechtliche Grundlage in Art. 18/1.

bb) Eine andere Ueberlegung führt zu dem Schlusse, daß die Bedeutung von Art. 18/4 eine andere sein muß, als ihr beigelegt werden kann, unter der Annahme, die Wehrpflicht umfasse die Ersatzabgabepflicht. Wenn eine Verfassungsbestimmung die grundsätzliche Pflicht des Staatsbürgers zur Leistung einer bestimmten Art von Diensten (und falls keine persönlichen Dienste tatsächlich erbracht werden, die Pflicht zur Entrichtung einer Geldabgabe) begründet, so bedarf der Bund keiner besondern Verfassungsbestimmung mehr, durch welche ihm die Kompetenz beigelegt würde, auf gesetzgeberischem Wege diese Untertanenpflicht näher zu regeln. In Art. 18/1 selbst ist also die Kompetenz des Bundes zur Konkretisierung der allgemeinen Wehrpflicht in der Form eines legislatorischen Aktes enthalten. Ist die Ersatzpflicht Ausfluß der Wehrpflicht, so muß der Bund zu deren einheitlicher Normierung auch ohne Bestehen von Art.

18/4 kompetent sein, nämlich auf Grund von Art. 18/1 BV. Der erstzitierte Absatz der betr. Bestimmung gäbe demnach nur einer Befugnis Ausdruck, welche dem Bund ohnehin zustehen würde. Art. 18/4 wäre lediglich die Wiederholung eines Teiles des Inhaltes von BV 18/1. Einzig und allein zum Zwecke noch einmal zu sagen, was eine andere Verfassungsbestimmung schon ausdrückt, kann den Verfassungsgesetzgeber nicht bewogen haben, Art. 18/4 in die Verfassungsurkunde aufzunehmen. Aus diesen Erwägungen heraus muß Art. 18/4 von einem andern Gesichtspunkte aus betrachtet werden.

cc) Erinnern wir uns der rechtlichen Zustände, wie sie vor der Totalrevision der BV von 1874 bestanden haben, so vermeint man die Lösung gefunden zu haben. Damals regelten kantonale Erlasse das Institut des Militärpflichtersatzes. Dem Art. 18/4 wäre somit die Bedeutung beizumessen, daß er einer Veränderung der verfassungsrechtlichen Verhältnisse, die durch die Totalrevision bewirkt wurde, Ausdruck zu verleihen. Diese Veränderung könnte verschiedener Art sein, weshalb wir unterscheiden:

α) Betrachtung der Verhältnisse auf der Grundlage der Auffassung, daß die Ersatzpflicht in der Wehrpflicht inbegriffen ist. Art. 18/1 dient dazu, die Rechtssphäre zwischen Bürger und Bundesgewalt abzugrenzen. Der Art. 18/4 bestund unter den Verhältnissen der Verfassung von 1848 nicht. Die Kantone hatten eine rechtliche Ordnung in der Materie des Militärpflichtersatzes getroffen. Die damalige Abgabeverpflichtung kann nur auf kantonale Gebietshoheit zurückgeführt werden. Der kantonale rechtliche Militärpflichtersatz stand in keiner Beziehung zu der in Art. 18/1 enthaltenen Ersatzpflicht; denn diese beruht ja auf Bundesgewalt. Die kantonale Ersatzpflicht, begründet in den kantonalen Gesetzen, wäre also eine Verpflichtung, die unabhängig von der in der allgemeinen Wehrpflicht inbegriffenen Ersatzverpflichtung bestünde. Die Existenz einer doppelten Ersatzabgabeverpflichtung, eine auf kantonaler Staatsgewalt und eine auf Bundesgewalt beruhende, ist unannehmbar. Dies auch wenn man zwischen eidgenössischem und kantonalem Militärdienst unterscheidet, weil die kantonalen Ersatzabgabebestimmungen eidgenössische Dienste mitumfaßten. Da eine kanto-

nale Regelung der fraglichen Materie unbestritten bleiben muß, sollte diese mit der Ersatzpflicht des Art. 18/1 BV in Beziehung gebracht werden. Die kantonalen Gesetze würden nur eine Konkretisierung der verfassungsrechtlichen Ersatzabgabepflicht bedeuten, ohne aber diese selbst grundsätzlich zu konstituieren. Unter diesen Verhältnissen hätte es keiner ausdrücklichen Kompetenzbegründung für den Bund zur Legiferierung in der Materie bedurft. Wird durch eine Norm der BV eine Verpflichtung des Bürgers begründet oder vorgesehen, so muß der Bund auch kompetent sein, diese Verpflichtung zu konkretisieren. Die Bestimmung der Verhältnisse zwischen Bundesgewalt und Bürger kann lediglich durch die Bundesgewalt selbst vorgenommen werden. Dies folgt aus der Souveränität des Bundes. Die Behauptung wird nicht entkräftet dadurch, daß die Vollziehung vieler Bundesgesetze den Kantonen obliegt. Diese Mithilfe der kantonalen Staatsgewalt ist entweder in der BV oder in einem BG begründet. Sie stellt sich als eine von der Bundesgewalt gewollte Teilnahme der Kantone dar und versteht sich nicht von selbst. Mit Bezug auf den Militärpflichtersatz wies weder die Verfassung von 1848 noch ein BG eine derartige Bestimmung auf. Wenn die Ersatzpflicht in der Wehrpflicht enthalten ist, so haben den Kantonen die Befugnisse, welche sie auf dem Gebiete des Ersatzabgabewesens ausübten, nur auf Zusehen der Bundesgewalt zugestanden. Einer ausdrücklichen Kompetenzbegründung zugunsten des Bundes hätte es nicht bedurft, damit derselbe zur Legiferierung in der fraglichen Materie befugt war. Ein befriedigendes Ergebnis über die Bedeutung des Art. 18/4 ist also auch nicht zu finden unter der Voraussetzung, daß die Wehrpflicht die Ersatzpflicht in sich schließt und Art. 18/4 nur dazu dienen sollte, die durch die Totalrevision von 1874 bewirkte Aenderung auszudrücken.

β) Unter der Annahme einer auf Art. 18/1 BV beruhenden Ersatzabgabepflicht ließe sich auch denken, Art. 18/4 habe den Zweck, zufolge seiner imperativen Formulierung, den Bundesgesetzgeber zur Normsetzung zu verpflichten. Sollte durch die Aufnahme des in Frage stehenden Art. lediglich die Notwendigkeit eines eidgenössischen Erlasses bekräftigt werden, so vermöchte auch die geltende Fassung den Erfolg nicht zu sichern. Die Stellung des Gesetzgebers ist hier in Wirklichkeit dieselbe,

wie wenn man an Stelle des Wörtchens „wird" den Ausdruck „kann" verwendet hätte[2]). Den Gesetzgeber wird eben niemand zwingen können, einen gesetzgeberischen Akt zu tätigen, was ein Widerspruch in sich selbst darstellen müßte. Die Absicht, den Gesetzgeber mit dem Art. 18/4 zur Legiferierung rechtlich zu verpflichten, kann dem Verfassungsgesetzgeber nicht zugeschrieben werden.

Aus den dargelegten Erwägungen gewinnen wir die Erkenntnis, daß dem Art. 18/4 keine vernünftige Bedeutung zugemessen werden kann unter der vorausgesetzten Annahme, die Wehrpflicht schließe die Ersatzpflicht in sich. Die nachstehende Auffassung vom Sinne des Art. 18/4 BV dürfte der Wirklichkeit entsprechen. Dies umsomehr, als dadurch die grundsätzliche Auffassung von der allgemeinen Wehrpflicht und der Ersatzpflicht eine Bestätigung findet. Aus der Erkenntnis, daß die Ersatzabgabepflicht nach der bestehenden Ordnung auf Grund der Bundesverfassung[3]) und des BG von 1878 eine selbständige Institution darstellt, welche in der allgemeinen Wehrpflicht nicht inbegriffen ist, ergibt sich die Schlußfolgerung, daß BV Art. 18/4 dem Bund die Kompetenz zuerkennt, auf dem Wege der Gesetzgebung die, zur Verwirklichung der Forderung nach Gleichheit der staatsbürgerlichen Lasten notwendigen Bestimmungen zu erlassen.

Wenn dem Bund auch grundsätzlich die Gesetzgebungskompetenz zukommt, hat dies nicht die Bedeutung, daß er eine abschließende Regelung treffen soll. Er hat vernünftigerweise nur die Punkte zu normieren, die eine Unifikation erheischen. Wird aber die Einheitlichkeit nicht wesentlich berührt, wenn die Kantone gewisse Bestimmungen erlassen, darf die kantonale Eigenart Berücksichtigung finden. Tatsächlich hat der Bundesgesetzgeber auch keine abschließende Ordnung im Gebiete des Militärpflichtersatzes aufgestellt. War es unter dem Gesichtspunkt der Einheitlichkeit zum Zwecke einer gleichmäßigen Belastung aller Ersatzpflichtigen nicht erforderlich, daß der Bund eine Regel aufstellt, so ist den Kantonen die Rechtsetzungsbefugnis dele-

[2]) Burckhardt: a. a. O., S. 138.
[3]) Art. 42 lit. e.

giert worden[4]). Eine durch die BV bedingte und garantierte Gesetzgebungskompetenz der Kantone gibt es in der Materie des Militärpflichtersatzrechtes nicht. Daß der Bundesgesetzgeber die Grenzlinie und den Umfang der kantonalen Rechtsetzungsbefugnis festlegt und die Kantone zum Erlaß der Vollziehungsbestimmungen und zur Genehmigung dem Bundesrate vorzulegen verpflichtet, berührt die Natur der kantonalen rechtlichen Normen nicht. Sie beruhen auf kantonaler Gebietshoheit. Bezüglich der letzteren können wir dem Art. 18/4 BV die Kantone müssen vernünftiger Weise die Bestimmungen selber treffen dürfen, die die Verwaltungstätigkeit beschlagen. Die kantonalen Normen sind vorwiegend organisatorischer Natur und regeln einige Formalpflichten[6]), die durch die Veranlagung- und Bezugstätigkeit der Kantone bedingt sind.

2. Die Verwaltungshoheit.

Die oben viel zitierte Verfassungsbestimmung spricht nur von der Gesetzgebungshoheit im Gegensatz zur Verwaltungshoheit. Bezüglich der Letzteren können wir dem Art. 18/4 BV nichts entnehmen. Wir müssen auf allgemeine Grundsätze abstellen unter Herbeiziehung des Art. 42 lit. e BV. Als oberster Grundsatz mag erwähnt werden, daß im verfassungsrechtlichen Leben des schweiz. Bundesstaates es dem Gesetzgeber anheimgestellt bleibt zu bestimmen, welcher Behörde die Vollziehung seiner Gesetze im Einzelfall obliege, insofern die BV, an die auch der Gesetzgeber sich halten soll, letzterem in dieser Hinsicht keine Schranke setzt.

Welche verfassungsrechtliche Zustände bestehen nun im Gebiete des Militärpflichtersatzes hinsichtlich der Verwaltungshoheit? Die Bestimmung der vollziehenden Behörde ist nicht in das freie Ermessen des gesetzgebenden Organs gestellt. Die Kompetenz des Bundesgesetzgebers erleidet eine verfassungsrechtliche Einschränkung. Daß nur die Normsetzung, nicht zugleich die Vollziehung dem Gesamtstaate obliegen soll, geht indirekt aus der Redaktion des Art. 18/4 hervor. Die Entstehungsgeschichte dieser Bestimmung gibt einen deutlichen Fingerzeig,

[4]) MStG Art. 17.
[5]) Fleiner: Schweiz. Bundesstaatsrecht, S. 423.
[6]) Bühler: a. a. O., S. 359.

daß dem Bunde bloß Gesetzgebungskompetenz verliehen werden sollte. Die Absicht des Verfassungsgesetzgebers bestand nämlich darin, durch die Schaffung einheitlicher Normen für das ganze Gebiet der Eidgenossenschaft einen Mißstand zu beseitigen, der eine Folge der kantonal-rechtlichen Regelung bildete und welcher darin bestand, daß eine sehr unterschiedliche Belastung der nichtdienenden Schweizerbürger in den verschiedenen Kantonen vorlag. Zur Beseitigung dieses Mißstandes genügte es, wenn man den Bund zu einer einheitlichen Regelung der Materie ermächtigt. Eine Veranlassung, den Kantonen aus dem Grunde die Verwaltungskompetenz zu entziehen, lag nicht vor. Das Hauptgewicht ist auf das Wort „einheitliche" in Art. 18/4 zu legen, soll die Tragweite der Bestimmung richtig erkannt werden. Eine e i n h e i t l i c h e Ordnung benötigte man in der Materie des Ersatzabgaberechts, vor allem eine gleichmäßige Belastung der Abgabepflichtigen in der ganzen Schweiz. Der Hinweis auf die Entstehungsgeschichte und die Formulierung des Art. 18/4 vermag die Behauptung, daß dem Bunde lediglich Gesetzgebungskompetenz zukommen soll, die Verwaltungsbefugnisse aber durch die Kantone ausgeübt werden müssen, nicht überzeugend zu bestätigen. Betrachtet man die BV als ein vom Willen des Verfassungsgesetzgebers losgelöstes Rechtsgebilde, wird dem Art. 18/4 wohl kaum die Wirkung beizumessen sein, daß eine Entziehung der Verwaltungskompetenz als kantonale Befugnis seitens des Bundesgesetzgebers verfassungswidrig zu bezeichnen wäre. Eine Interpretationsmethode, die der Entstehungsgeschichte, den Motiven des Urhebers einer Bestimmung Bedeutung beimißt und sie gewissermaßen an der Verbindlichkeit der Verfassung teilnehmen läßt, wird in der modernen Rechtsliteratur abgelehnt[7]). Man würde sich aber dieses Fehlers schuldig machen, wollte man in Art. 18/4 selbst eine Schranke des gesetzgeberischen Ermessens hinsichtlich der Bezeichnung der Vollzugsbehörden erkennen. Die vorausgegangenen Ausführungen sollen auch nicht dazu dienen, den Beweis zu liefern, daß der Bundesgesetzgeber den Kantonen die Verwaltungshoheit nicht abzusprechen vermag. Sie sind be-

[7]) Reichel: Gesetz und Richterspruch, S. 64.

stimmt, dazulegen, daß Art. 18/4 der Behauptung, daß die Kantone auf dem Gebiete des Militärpflichtersatzes Verwaltungshoheit besitzen, nichts entgegen zu halten vermag, indem die richtige Auslegung seines Sinnes bezüglich der Verwaltungshoheit keine Abklärung bringt.

Die Ansicht, den Kantonen komme im Militärpflichtersatzwesen die Verwaltungshoheit zu, findet ihre Hauptstütze in BV Art. 42 lit. e. Der Zusammenhang, in welchem die in Rede stehende Verfassungsbestimmung erscheint, deutet allerdings wenig darauf hin, daß sie die Verwaltungskompetenz im Ersatzabgaberecht den Kantonen garantieren soll. Art. 42 spricht von den Mitteln, die dem Bunde zur Bestreitung seiner Ausgaben dienen. Aus diesem Grunde würde es nahe liegen, Art. 42 lit. e die ausschließliche Bedeutung beizulegen, daß er nur ein Finanzmittel des Bundes zu nennen hat. Dieser Annahme kann aber entgegengehalten werden, daß der Wortlaut der Bestimmung über diesen begrenzten Sinn hinaus geht. Der rechtliche Inhalt muß weiter gefaßt werden. Eine genaue Interpretation klärt den Sinn der Bestimmung in seiner ganzen Tragweite ab. Der Art. 42 lit. e bringt mehr zum Ausdruck, als die obige Annahme vermuten ließe. Wäre diese Bestimmung nur als ein Glied in die Reihe der aufgezählten Zuflüsse der Bundeskasse gedacht, hätte man ohne Schaden eine kürzere Formulierung wählen dürfen, wobei der bis jetzt gefundene Sinn uneingeschränkt wieder gegeben würde. Ein Wortlaut „aus der Hälfte des Bruttoertrages des Militärpflichtersatzes" scheint mir einfacher, dem Sinne nach aber genauer. Durch diesen Wortlaut wäre Art. 42 lit. e aber zu einer Bestimmung herab gesunken, die nicht mehr bedeutet hätte, als lit. a, b usw. des zitierten Artikels. Man wäre gewiß nicht in Verlegenheit geraten, wenn auch nicht ausdrücklich festgelegt worden wäre, daß es sich um die Hälfte des von den Kantonen bezogenen Ersatzabgaben handelt; denn dem schweiz. Rechte ist nur eine Militärpflichtersatzabgabe bekannt. Auf der Grundlage dieser Erwägungen darf der Schluß gezogen werden, wenn die Worte „der von den Kantonen bezogene" beigefügt wurden, diese Handlung bestimmte Gründe, und zwar rechtlicher Natur, aufweisen muß. Es wird nicht angehen anzunehmen, dem Verfassungsgesetzgeber mochten die

rechtlichen Zustände, wie sie vor der Totalrevision bestanden haben, bei der Formulierung der in Rede stehenden Bestimmung vorgeschwebt haben. Es sei daran erinnert, daß der Art. 18/4 gleichzeitig in die Verfassung Aufnahme fand.

Durch Art. 42 lit. e sind die Kantone in erster Linie verfassungsrechtlich verpflichtet, die Hälfte des Bruttoertrages der von ihnen vereinnahmten Ersatzabgaben dem Bunde zu überweisen. Dies setzt aber die Kompetenz der Kantone voraus, die Abgabeschuld, welche dem Ersatzpflichtigen auf Grund bundesrechtlicher Normen erwächst, von diesem einzufordern. Man kann sagen, aus der betr. Bestimmung fließe indirekt eine Verpflichtung zur Vereinnahmung der bundesrechtlichen Abgabe. Daraus gewinnt man den Schluß, der Bundesgesetzgeber hat bei der Regelung des Militärpflichtersatzes auf Grund der Verfassung eine Ordnung zu treffen, bei welcher den Kantonen die Befugnis zustehen muß, die Ersatzabgaben zu vereinnahmen. Ist in der Rechtssprache vom Bezug einer Abgabe die Rede, so ist darunter die auf die Vereinnahmung, Einkassierung gerichtete Tätigkeit zu verstehen[8]). Den Kantonen muß unter allen Umständen die Kompetenz beigelegt werden, Militärpflichtersatzabgabeforderungen zu vollstrecken. Ueber die Veranlagungskompetenz enthält die Bundesverfassung keine ausdrückliche Regelung. Kann darüber der Bundesgesetzgeber frei bestimmen oder geht indirekt aus Art. 42 lit. e eine Ordnung hervor?

Halten wir daran fest, daß die Bezugskompetenz der Kantone verfassungsrechtlich garantiert ist. Man darf sich die Frage vorlegen, ob es vernünftig wäre, die Kantone mit dem Bezug einer Abgabe zu betrauen und die Veranlagungshandlungen durch ein Bundesorgan vornehmen zu lassen? Im Interesse einer einheitlichen Durchführung im ganzen Gebiete der Eidgenossenschaft ließe sich eine Zentralisierung der Veranlagungstätigkeit bei e i n e r Behördenorganisation zur Not rechtfertigen. Dies würde aber die Schaffung einer eidgenössischen Behörde bedingen. Einem gewaltigen Behördenapparat würde eine relativ kleine Aufgabe zur Durchführung übertragen. Wenn aber schon

[8]) Blumenstein: a. a. O., S. 623.

eine eidgenössische Behörde ins Leben gerufen werden sollte, warum nicht diese die Abgaben beziehen lassen, sondern die Kantone damit betrauen? Dadurch wäre der Einheitlichkeit, die man im Gebiete des Militärpflichtersatzes angestrebt hat, in noch weitgehenderem Maße gedient gewesen. Bedenkt man, welche Komplikation eine Trennung der Veranlagungs- von den Bezugsbehörden mit sich bringen müßte, so darf man sich mit Recht die Frage vorlegen, ob dadurch nicht der größere Teil der Einnahmen von den Verwaltungskosten verschlungen würde. Man vergesse nicht, eine eidgenössische Veranlagungsbehörde wäre Bestandteil einer andern Beamtenhierarchie als die kantonale Bezugsbehörde. Somit gelangen wir zu der Folgerung: auf Grund von Art. 42 lit. e ist Veranlagung und Bezug der Militärpflichtersatzabgaben von den Kantonen durchzuführen, ihre Verwaltungshoheit ist eine durch die BV garantierte. Wenn die Kompetenzen der Kantone nicht alle ausdrücklich festgelegt wurden, mag der Grund darin bestanden haben, daß man es als eine Selbstverständlichkeit betrachtet hat, daß Veranlagung und Bezug der Abgabe kantonale Angelegenheiten seien, da sich Behörden, welche die Aufgabe erledigen können, meist bereits kreiert vorfanden. Die Verwaltungshoheit der Kantone ist keine ausschließliche. Dem Bunde sind gewisse Verwaltungsbefugnisse vorbehalten. Die Einschränkung der kantonalen Kompetenz rechtfertigt sich unter dem Gesichtspunkt einer einheitlichen Durchführung des Gesetzes. Wo es den kantonalen Behörden auf Grund äußerer Umstände nur mit größten Schwierigkeiten möglich wäre, die ersatzabgaberechtlichen Normen zu verwirklichen, sind eidgenössische Behörden zur Unterstützung der Vollzugstätigkeit der Kantone verpflichtet[9]).

Zusammenfassend mag festgehalten werden:

1. Art. 42 lit. e konstituiert die Pflicht der Kantone, die Hälfte des Bruttoertrages an den Bund abzuliefern[10]).

2. Die betr. Bestimmung begründet, wenn auch nicht ex professo, die Bezugskompetenz der Kantone. Eine vernünftige

[9]) MStG Art. 13, Abs. 2.
[10]) Salis: Schweiz. Bundesrecht N. 1264 III.

Auslegung führt aber zu dem Resultat, daß es sinnlos wäre, den Kantonen nur Bezugskompetenz einzuräumen, während die Veranlagung nicht in ihrem Aufgabenkreis inbegriffen wäre. Die gesamte Vollziehung des eidgenössischen MStG ist kantonale Aufgabe, soweit eine Einschränkung nicht im Interesse der Einheitlichkeit unerläßlich ist. Die Verwaltungskompetenz bleibt dennoch eine durch die BV den Kantonen garantierte Befugnis. Der Bundesgesetzgeber darf eidgenössischen Behörden nur in dem Maße Verwaltungsbefugnisse zuerkennen, als es im Interesse für die Garantierung der Einheitlichkeit notwendig ist.

3. Die Rechtsprechungshoheit.

Was die Gerichtsbarkeit im Gebiete des Militärpflichtersatzes betrifft, enthält die BV selbst keine spezielle Bestimmung. Der Gesetzgeber hat die Rechtspflege eidgenössischen wie kantonalen Behörden übertragen.

§ 5. Das forderungsberechtigte Subjekt aus dem Ersatzabgabeschuldverhältnis.[1])

Die Bezeichnung der aus dem Ersatzabgabeschuldverhältnis berechtigten Personen ist im Hinblick auf die öffentlich-rechtliche Natur des Ersatzabgabeschuldverhältnisses im Gesetze erfolgt.

I. Der Inhaber des Ersatzabgabeforderungs- und -nachforderungsanspruches.

Es sei zum vornherein festgestellt, daß nicht notwendig das normsetzende staatliche Gemeinwesen zugleich Gläubiger der aus dem Gesetze fließenden Ansprüche sein muß. Das Recht des Bundes, die nichtdienenden wehrpflichtigen Schweizerbürger durch Auferlegung von Zahlungspflichten zu belasten, ist nicht identisch mit dem Anspruch auf den einzelnen konkreten Vermögensvorteil, den der Ersatzabgabeschuldner dem Gläubiger

[1]) Ueber den Begriff des Steuergläubigers vgl. Hensel: a. a. O., S. 58; Mirbt: a. a. O., S. 90.

zu verschaffen hat. Jenes Recht des Bundes stellt einen unmittelbaren Ausfluß der Gebietshoheit dar und wird richtigerweise als Gesetzgebungskompetenz im Gebiete des Militärpflichtersatzes bezeichnet und ist nicht identisch dem vermögensrechtlichen Anspruch auf der Grundlage des Gesetzes.

Die Zuständigkeit der Vollziehungsbehörden zur Ausübung verfahrensrechtlicher Befugnisse ist nicht geeignet, auf die Gläubigerqualität desjenigen Gemeinwesens zu schließen, dessen Werkzeuge diese Organe darstellen. Veranlagungs-, Urteils- und Bezugskompetenzen lassen höchstens eine Bezeichnung der zuständigen Organe als formell-rechtliche Gläubiger[2]) des Verfahrensverhältnisses zu[3]), sagen aber nichts über den materiellrechtlichen Gläubiger aus, d. h. über das forderungsberechtigte Rechtssubjekt aus dem Ersatzabgabeschuldverhältnis. Auch die Stundungs- und Erlaßbefugnisse der kantonalen und eidgenössischen Behörden im Ersatzabgabewesen darf nicht als Bestimmungsmoment für den Gläubiger Verwendung finden; denn auch sie stellen lediglich Kompetenzen dar[4]). Man darf nicht außer acht lassen, daß es sich hier um einen öffentlich-rechtlichen Forderungsanspruch handelt, über welchen der Inhaber nicht frei verfügen kann. Jedoch steht insbesondere die Erlaßbefugnis mit dem materiellen Vermögensrecht in sehr enger Beziehung, weshalb die Erlaßkompetenz möglichst einem Organ des forderungsberechtigten Gemeinwesens eingeräumt werden sollte. Eine solche Kompetenzverteilung ist speziell am Platze, wenn die Erlaßgewährung nicht an bestimmte, im Gesetz genau umschriebene Erfordernisse geknüpft wird, sondern einem weitgehenden Ermessen der Erlaßbehörden anheimgestellt wird[5]). Die Behörde eines nicht am Schuldverhältnis beteiligten Rechtssubjektes könnte nur allzuleicht versucht

[2]) Schranil: Besteuerungsrecht und Steueranspruch, S. 85.

[3]) In diesem Sinne muß Art. 92/1 der VVo. verstanden werden, wo gesagt wird, daß die Einleitung des Strafverfahrens Sache der zuständigen Behörde desjenigen Kantons ist, dem der Militärpflichtersatz geschuldet wird. Die Ausdrucksweise der VVo. ist allerdings nicht einwandfrei.

[4]) Das Problem, ob die von den kantonalen Behörden in Vollziehung der BG vorgenommenen Verwaltungshandlungen als staatliche Willensäußerung der Kantone oder des Bundes zu bezeichnen sind, erörtert eingehend Schindler: Die Rechtsbeziehungen zwischen Bund und Kantonen im Heerwesen. Diss. Zürich 1916, S. 1 ff.; Fleiner: Bundesstaatsrecht, S. 54.

[5]) Vgl. § 12.

sein, eine sehr nachsichtige Amtsführung zu tätigen, da keine, für die Finanzen verantwortliche Behörde ihre Tätigkeit überwachen würde. Unter diesen Verhältnissen stünde der verantwortlichen Oberbehörde nicht die Möglichkeit offen, die Erlaßbehörde wegen pflichtwidriger Amtsführung zur Rechenschaft zu ziehen. Von dieser Erwägung mag wohl auch der Bundesrat bei der Normierung des Art. 96/3 der VVo. ausgegangen sein. Wenngleich eidgenössische Organe als Erlaßbehörden eingesetzt werden, ist deren Kompetenz auf geringere Beträge beschränkt. Andernfalls entscheidet die zuständige kantonale Instanz über das Erlaßgesuch.

Verschiedene kantonale Steuergesetze sehen eine Befugnis des Fiskus zur Einleitung und Teilnahme am Steuerjustizverfahren vor. Nach steuerrechtswissenschaftlicher Auffassung kommt dem betreffenden Gemeinwesen (nicht etwa einem bestimmten Organ) als Inhaber des Steueranspruches die Parteifähigkeit zu[6]). Anders liegen die Verhältnisse im Ersatzabgaberecht. Die Legitimation des Bundesrates zur Einlegung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen kantonale Rekursentscheide[7]) dient nicht der Wahrung vermögensrechtlicher Interessen des Bundes aus dem Ersatzabgabeschuldverhältnis[8]). Diese Befugnis, welche an die eidgenössische Steuerverwaltung delegiert wurde[9]), stellt einen Ausfluß des zum Zwecke einer gleichmäßigen Durchführung des Ersatzabgabegesetzes dem Bunde eingeräumten Oberaufsichtsrechtes dar[10]). Die eidg. Steuerverwaltung übt auch, unter Leitung des eidgenössischen Finanz- und Zolldepartements diese Oberaufsicht aus[11]).

---

[6]) Blumenstein: in a. a. O., S. 549.

[7]) VDG Art. 9/2.

[8]) Zum gleichen Ergebnis gelangt Kirchhofer: Die Verwaltungsrechtspflege beim Bundesgericht in Z. f. F. n. F., Bd. 49, S. 31. Er stellt hier fest, daß die Parteistellung der Behörden im Beschwerdeverfahren nicht einen Ausfluß des materiellen Rechtsverhältnisses verkörpert, sondern es handle sich für den Staat um die Wahrung öffentlicher Interessen und die Verwirklichung des objektiven Rechts, nicht um die Verfolgung subjektiver Rechte. Da der genannte Autor die Existenz subjektiver öffentlicher Rechte grundsätzlich verneint, kann man sich nicht auf ihn berufen.

[9]) Kreisschreiben des Bundesrates an die Kantonsregierungen vom 12. 2. 1929; B. lit. a; Bundesblatt 1929 I 185.

[10]) MStG Art. 15.

[11]) VVo. Art. 7.

Nach meinem Dafürhalten liegt in Art. 10 MStG die Bestimmung des forderungsberechtigten Gläubigers aus dem Ersatzabgabeschuldverhältnis. Der Wortlaut von Art. 10 läßt seine ratio nicht auf den ersten Blick erkennen. Der Grund liegt einmal darin, daß der Gesetzgeber zwei verschiedene Ausdrücke verwendet hat, um den gleichen Sinn wiederzugeben. Im Absatz 1 des zitierten Artikels bedient er sich des Wortes „zahlen", wenn bestimmt wird, daß die Ersatzabgabe der in der Schweiz wohnenden Schuldner dem Wohnortskanton zur Zeit der Veranlagung zu bezahlen sei. Im Gegensatz dazu wird in Art. 10/2 leg. zit. das Wort „ersatzpflichtig" verwendet und bestimmt, die landesabwesenden Ersatzabgabeschuldner seien im Heimatkanton „ersatzpflichtig". Trotz der verschiedenen und wenig präzisen Ausdrucksweise muß mutatis mutandis beiden Bestimmungen des Art. 10 derselbe Sinn beigemessen werden. In formeller Hinsicht stützt sich diese Behauptung auf Erwägungen systematischer Natur. Der Gesetzgeber hat beide Bestimmungen im gleichen Artikel untergebracht, weil sie inhaltlich zusammen gehören, andernfalls wäre es angezeigt gewesen, zwei getrennte Artikel zu schaffen. Die Richtigkeit dieser Annahme geht auch daraus hervor, daß nur sie eine widerspruchslose Lösung des Problems zu geben vermag.

Prüfen wir den 1. Absatz des Art. 10 MStG näher, so können wir den eigentlichen Sinn hinter der wenig scharfen Formulierung erkennen. Es wird gesagt, die Ersatzabgabe sei i n dem Kanton zu bezahlen, in welchem der Pflichtige zur Zeit der Ersatzanlage wohnt. Man könnte vermuten, mit der Satzwendung „in dem Kanton" sei gemeint, der Erfüllungsort müsse innerhalb den Kantonsgrenzen des veranlagenden Kantons liegen, während es dem veranlagenden Kanton selbst überlassen bliebe, die Oertlichkeit der Erfüllung näher zu bestimmen. Art. 10/1 müßte hierbei allerdings beachtet werden. Eine derartige Interpretation kann sich nur auf den nackten Wortlaut stützen; einen sehr bedeutsamen Sinn käme der Bestimmung jedoch nicht zu. Wenn aber ein gesetzgeberischer Erlaß, der eine so umfangreiche Materie wie das geltende Ersatzabgaberecht es darstellt, regelt, so darf man dem Gesetzgeber zumuten, er habe in den 19 Artikeln des BG über den Militärpflichtersatz wichtigere Bestimmungen

getroffen, als den Erfüllungsort zu bezeichnen. Man wird sich daher ohne welche Bedenken über den Sinn hinwegsetzen, den der strikte Wortlaut vermittelt. Auch unter Aufwendung großer Interpretationskunst würde der entsprechende Sinn nicht aus Artikel 10/2 eruiert werden können, was aber erforderlich ist.

Wenn es in Absatz 2 des Art. 10 heißt, daß Landesabwesende im Heimatkanton „ersatzpflichtig" sind, so darf man darunter nicht die Ersatzabgabepflicht im juristisch-technischen Sinne, als Unterworfenheit unter die Gebietshoheit des Heimatkantons, verstehen[12]). Dieser Sinn könnte auch bei einer sehr freien Auslegung des 1. Absatzes nicht aus dem Wortlaut entnommen werden. Wie aber schon erwähnt wurde, bringen beide Bestimmungen mutatis mutandis denselben Sinn zum Ausdruck. Nimmt man dennoch an, der Gesetzgeber habe in Artikel 10 l e d i g l i c h die Gebietshoheiten der Kantone gegeneinander abgrenzen wollen, mit der rechtlichen Wirkung, daß die in der Schweiz wohnenden Ersatzabgabepflichtigen der Gebietshoheit des Wohnsitzkantons unterworfen sind, während die Landesabwesenden in den Herrschaftsbereich des Heimatkantons fallen[13]), so findet man keine Erklärung für die Fälle, wo einem Kanton, obschon der Ersatzabgabeschuldner seiner Gebietshoheit nicht unterworfen ist, gleichwohl den Ersatzabgabebetrag zugewiesen erhält. Unter diesen Voraussetzungen entbehrten Art. 104—106 VVo. einer gesetzlichen Grundlage und müßten als contra legem bezeichnet werden. Dem Art. 10 darf nicht lediglich formellrechtliche Bedeutung beigemessen und darin eine r e i n e Zuständigkeitsregelung erblickt werden, in dem Sinne, daß jeder Kanton mit Bezug auf seine im Auslande lebenden Staatsange-

[12]) Ueber den Begriff der Steuerpflicht vgl. Blumenstein: a. a. O., S. 30.

[13]) Diese Bedeutung dürfte die VVo. des BG betr. Militärpflichtersatz vom 1. 7. 1879 beigelegt haben (A. S. 4/188). Art. 1 führt aus, daß die in der Schweiz wohnhaften Ersatzpflichtigen der „Steuerhoheit" des Wohnsitzkantons unterworfen seien, und die Landesabwesenden der „Steuerhoheit" des Heimatkantons. Nach steuerrechtswissenschaftl. Erkenntnis ist eine steuerrechtliche Zugehörigkeit des Pflichtigen zum Gemeinwesen lediglich beim Eintritt des Entstehungsgrundes, nicht aber zur Zeit der Veranlagung erforderlich (Blumenstein: a. a. O., S. 390). Es ist praktisch auch möglich, daß eine rechtsgültige Veranlagung vorgenommen wird, ohne daß der Abgabepflichtige in einem Unterworfenheitsverhältnis zum „veranlagenden" Kanton stünde.

hörigen und die auf seinem Territorium befindlichen Ersatzpflichtigen die Feststellungs- und Bezugshandlungen vornimmt. Denn der Kanton, der es versäumt hat, die Veranlagung rechtzeitig vorzunehmen oder dessen Veranlagung infolge des Verhaltens des Ersatzpflichtigen nicht den tatsächlichen Vermögens- und Einkommensverhältnissen des Schuldners entsprechend ausgefallen ist, ist nicht unbedingt identisch mit dem zur Nachholung der Veranlagung oder Feststellung der Nachforderung sowie zum Bezuge der in diesen Verfahren festgestellten Ersatzabgabebeträgen kompetente Kanton, und doch sind die nachbezogenen Beträge dem versäumenden oder dem im Verfahren „getäuschten" Kanton abzuliefern.

Eine Erklärung dieser Ablieferungspflicht eines zur Veranlagung und zum Nachbezug kompetenten Kantons an einen andern kann nur gegeben werden, wenn man in Art. 10 die Norm erblickt, die den Kantonen die im Ersatzabgaberecht begründeten Vermögensrechte einräumt. Damit ist die grundsätzliche Frage gelöst, daß die Kantone die Gläubiger des Ersatzabgabeforderungs- und -nachforderungsanspruches sind und nicht der Bund. Dies kommt in Artikel 13 der freiburgischen VVo. deutlich zum Ausdruck, indem gesagt wird, das Recht des Kantons auf die Abgabe beginne mit dem Zeitpunkt der Entstehung der Ersatzabgabeschuld[14]).

Artikel 10 enthält nicht nur den Grundsatz, daß die Kantone Gläubiger der Ersatzabgabeansprüche sind, sondern aus ihm geht auch hervor, welche Ansprüche einem bestimmten Kanton zustehen. Wehrpflichtige Schweizerbürger, die zur Zeit der Entstehung der Ersatzabgabeforderung oder -nachforderung in der Schweiz wohnen, schulden den Abgabebetrag dem Wohnortskanton. Wehrpflichtige Schweizerbürger, die zur Zeit der

[14]) Anderer Ansicht Fleiner: Schweiz. Bundesstaatsrecht, S. 652; Lienhart: a. a. O., S. 88. Beide identifizieren den Bund als Ersatzabgabegläubiger. Der letztere argumentiert, der ganze Betrag werde vom Wehrpflichtigen dem Bund geschuldet, da er „unumschränkter Herr über die Ausgestaltung der abstrakten Ersatzabgabepflichtigkeit" sei. Dem kann nur entgegen gehalten werden, daß die Gesetzgebungskompetenz des Bundes nicht identisch ist mit der Gläubigerqualität eines Vermögensrechtes. Erstere stellt eine staatliche Kompetenz, eine Fähigkeit oder Eigenschaft dar und ist formell-rechtlicher Natur, während die letztere Trägerschaft eines subjektiven Rechts, eines materiellen Forderungsanspruches bedeutet.

Entstehung der Ersatzabgabeforderung oder -nachforderung landesabwesend sind, schulden den Ersatzbetrag dem Heimatkanton. Einen Ausfluß der Innehabung von Abgabeforderung und -nachforderung bildet die Kompetenz der Kantone, diese zu verwirklichen, d. h. sie im vorgeschriebenen Feststellungsverfahren zu perfektionieren und zu vollstrecken. Wo die Staatsgewalt des forderungsberechtigten Kantons nicht hinreicht, haben andere Kantone oder der Bund Rechtshilfe zu leisten[15]).

II. Der Inhaber des Rückerstattungsanspruches.

Einfachere Verhältnisse liegen mit Bezug auf die Aktivseite beim Rückerstattungsanspruch vor. Als forderungsberechtigtes Subjekt erscheint hier derjenige Schweizerbürger, in dessen Person die Voraussetzungen für die Entstehung eines Rückerstattungsanspruches erfüllt sind[16]).

Eine Singularität ordnet Art. 20 2 der VVo. an. Stirbt der Ersatzabgabeschuldner während der ersten Hälfte der Ersatzabgabeperiode, so sind die Erben des Verstorbenen die Inhaber des durch den Tod entstandenen Rückerstattungsanspruches.

2. Abschnitt.

Die Passivseite

§ 6. Die Ersatzabgabepflicht.

I. Begriff und Inhalt.

Der Ersatzabgabehoheit entspricht die Verpflichtung der Gewaltunterworfenen zur Erfüllung der durch die Ersatzabgabeordnung vorgesehenen Obliegenheiten[1]). Sie bildet also einen Ausfluß des staatlichen Imperiums und ist gegeben mit der all-

[15]) MStG Art. 13/2; VVo. 84.
[16]) Vgl. § 11.
[1]) Blumenstein: a. a. O., S. 31; Mirbt: a. a. O., S. 9; Hensel: a. a. O., S. 57.

gemeinen Unterwerfung unter die Rechtsordnung des Staates. Die Ersatzabgabepflicht stellt die Gesamtheit der Verpflichtungen dar, welche zufolge der Unterwerfung unter die Ersatzabgabehoheit einem Individuum auferlegt werden. Ihre Entstehung ist nur möglich innerhalb der Grenzen, in welchen der Staat seine Machtbefugnisse rechtswirksam und tatsächlich zu äußern vermag. Die im Ersatzabgabewesen entfaltete staatliche Tätigkeit ist nicht zuletzt auf die Erzielung einer Geldeinnahme gerichtet. Soll der Erfolg der obrigkeitlichen Anordnungen gesichert sein, ist es unerläßlich, daß Staat und Individuum in einer Beziehung zueinander stehen, die ein Unterworfenheitsverhältnis zu begründen vermag[2]).

II. Die ersatzabgaberechtliche Zugehörigkeit.

In der Steuerrechtswissenschaft spricht man von einer steuerrechtlichen Zugehörigkeit und versteht darunter diejenigen Tatsachen, welche ein Gewalt- oder Unterworfenheitsverhältnis zwischen dem steuerberechtigten Gemeinwesen und dem steuerpflichtigen Individuum begründen. Es wird eine Unterscheidung getroffen zwischen der sog. persönlichen Zugehörigkeit bei der Unterwerfung unter die Gebietshoheit hinsichtlich der Person und der sog. wirtschaftlichen Zugehörigkeit, wenn ein Individuum durch wirtschaftliche Interessen an das Gemeinwesen gekettet ist[3]).

Der Natur der Ersatzabgabe entsprechend kann der Pflichtige nur hinsichtlich seiner Person der staatlichen Gewalt unterworfen sein. Analog der steuerrechtlichen Zugehörigkeit ließe sich der Terminus „Ersatzabgabezugehörigkeit" prägen, worunter diejenigen Tatsachen zu verstehen sind, die den Schweizerbürger der Ersatzabgabehoheit unterwerfen.

Verschiedene Eigenschaften, die in der Person des Pflichtigen vorhanden sind, erscheinen geeignet, ein rechtliches und faktisches Band zwischen Staat und Individuum entstehen zu lassen.

---

[2]) Mirbt: a. a. O., S. 86.

[3]) Blumenstein: a. a. O., S. 31 ff.; über die Zugehörigkeit im allgemeinen: Laband: a. a. O., Bd. I, S. 141 ff.

1. Die grundlegende Voraussetzung hierzu muß in der Staatsangehörigkeit erblickt werden[4]). Die Abklärung der Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Individuum schweizerischer Staatsangehöriger ist, liegt außerhalb des Rahmens dieser Arbeit. An eine Singularität des Schweizer Bürgerrechts darf hier erinnert werden. Der Schweizerbürger ist gleichzeitig Angehöriger zweier verschiedener staatlicher Gemeinwesen, sodaß er ein Doppelbürgerrecht besitzt. Auf Grund von BV 43 ist ipso jure jeder Kantonsbürger zugleich Schweizerbürger. Das Individuum, welches Angehöriger eines Gliedstaates ist, ist auch Angehöriger des Gesamtstaates. Diese Tatsache ist insofern von Bedeutung, als diese doppelte Staatsangehörigkeit eine Unterwerfung unter zwei verschiedene Staatsgewalten zu begründen vermag. Eine rechtliche Auswirkung der Doppelnatur des Schweizerbürgerrechts zeigt sich in der Materie des Militärpflichtersatzes darin, daß es eine Unterwerfung unter die eidgenössischen und kantonalen Rechtsnormen bedingt. Tritt der Bund dem Individuum hoheitlich gegenüber, so ist es die Tatsache der Bundesangehörigkeit, die eine Unterwerfung unter die Gebietshoheit des Bundes begründet. Uebt aber der Kanton seine Machtbefugnisse in der Materie des Militärpflichtersatzes dem Kantonsbürger gegenüber aus, so begründet die Kantonsangehörigkeit ein Unterworfenheitsverhältnis zwischen Staat und Individuum.

Das durch die Staatsangehörigkeit hervorgerufene Verhältnis zwischen staatlichem Gemeinwesen und Individuum stellt sich oft als ein sehr prekäres heraus. Dies beweisen die Schwierigkeiten, mit denen die Behörden bei der Eintreibung der Ersatzabgabe zu kämpfen haben, wo die Staatsangehörigkeit das einzige Band zwischen Gläubiger und Schuldner ist (Auslandschweizer).

[4]) Ueber die Staatsangehörigkeit als die Zugehörigkeit begründendes Moment im allgemeinen vgl. Meyer-Anschütz: a. a. O., S. 242. Das Ersatzabgaberecht bedient sich hier eines staatsrechtlichen Begriffes. Ohne das Vorliegen einer ausdrücklichen Anerkennung der schon bestehenden rechtlichen Ausgestaltung dieser Institution im Ersatzabgabegesetz muß angenommen werden, daß die Bürgerschaft im Sinne von Art. 1 und 10 MStG und Art. 11, 20, 47, 98 u. a. m. der VVo. sich nach den für das Schweizerbürgerrecht sonst maßgebenden Normen beurteilt.

2. Für die im Gebiete der Eidgenossenschaft wohnenden Ersatzpflichtigen begründet auch der Wohnsitz ein Unterworfenheitsverhältnis. Was den Begriff des Wohnsitz anbelangt, knüpft das Ersatzabgaberecht nicht an den tatsächlichen Wohnort oder an die zivilistische Institution des Wohnsitzes an, wie dies nach der früheren Praxis der Fall war[5]), sondern es macht die, durch den Art. 34 der Verordnung vom 7. 12. 1925 über das militärische Kontrollwesen[6]) bezeichnete Gemeinde zum ersatzabgaberechtlichen Wohnort[7]). Darnach hat ein ersatzabgabepflichtiger Schweizerbürger seinen Wohnort in der Gemeinde, wo er sich nach den Bestimmungen der zit. Verordnung militärisch anzumelden hat[8]).

III. Landesanwesenheit und Landesabwesenheit.

1. Begriffliches: Der ersatzabgaberechtliche Wohnort im Sinne von Art. 10 des Gesetzes ist noch eine andere Bedeutung beizumessen. Er ist maßgebend für die gegenseitige Abgrenzung der Begriffe der landesanwesenden und der landesabwesenden ersatzpflichtigen Schweizerbürger. Diese Begriffe sind ersatzabgaberechtlicher Natur, d. h. sie sind von der Ersatzabgabeordnung geschaffen und haben nur hier Gültigkeit. Als Landesanwesende bezeichnet man diejenigen Schweizerbürger, welche zur Zeit der Entstehung der Ersatzabgabeforderung einen ersatzabgaberechtlichen Wohnort haben oder nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen einen haben sollten. Unter Landesabwesenden versteht man diejenigen Schweizerbürger, die zur Zeit der Entstehung der Ersatzabgabeforderung keiner militärischen Sektion innerhalb den Landesgrenzen angehören oder angehören sollten, d. h. die keinen ersatzabgaberechtlichen Wohnort aufweisen.

2. Die rechtliche Bedeutung: Die Begriffe der Kantonsangehörigkeit, des ersatzabgaberechtlichen Wohnortes, der Landesanwesenheit und Landesabwesenheit sind bedeutsam für die Ab-

---

[5]) Salis: N. 1273/74; Burckhardt: N. 2461 und 2461 bis.
[6]) A. S. 41/766.
[7]) Art. 10 des MStG und Art. 48 der VVo.
[8]) Art. 34 der Verordnung über das militärische Kontrollwesen. Ausnahmen bestehen mit Bezug auf die nahe der Schweizergrenze im Auslande niedergelassenen Pflichtigen.

grenzung der ersatzabgaberechtlichen Kompetenzen der Kantone gegeneinander und gegenüber denjenigen des Bundes. Sie zeigen aber auch eine rechtliche Wirkung mit Bezug auf den Inhaber des Abgabeforderungsanspruches. Eine besondere Regelung hat die Verordnung getroffen für den Fall, wo ein Landesabwesender in mehreren Kantonen die Heimatberechtigung besitzt. Kompetent zur Durchführung des Verfahrens ist derjenige Heimatkanton, in dessen Gebiet die Eltern des Ersatzabgabepflichtigen zur Zeit der Entstehung der Forderung wohnen oder wenn diese Voraussetzung nicht zutrifft, der Kanton, in welchem der Pflichtige oder seine Vorfahren zuletzt das Bürgerrecht erworben haben[9]). Hatte sich ein Landesanwesender zur Zeit der Entstehung der Abgabeforderung tatsächlich in keiner Sektion militärisch angemeldet, wird derjenige Ort als ersatzabgaberechtlicher Wohnort betrachtet, an welchem die militärische Anmeldung vorgenommen wird[10]).

§ 7. Das verpflichtete Subjekt im Ersatzabgabeschuldverhältnis.

Wer als verpflichtetes Subjekt aus dem Ersatzabgabeschuldverhältnis erscheint, muß, der rechtlichen Natur der Ersatzabgabe entsprechend, aus dem Gesetze ermittelt werden.

I. Ersatzabgabeschuldner.

Als Ersatzabgabeschuldner sind diejenigen Personen zu bezeichnen, mit Bezug auf die der Tatbestand, an dessen Verwirklichung der Gesetzgeber die Leistungspflicht einer Ersatzabgabe knüpft, gegeben ist. Dieser Tatbestand besteht darin, daß ein Individuum während einer Ersatzabgabeperiode keinen oder nur in beschränktem Umfange Militärdienst leistet, obgleich es grundsätzlich zur Leistung von Militärdienst verpflichtet ist[1]).

[9]) Art. 47/3 VVo.
[10]) Art. 47/2 VVo.
[1]) Vgl. § 9, I.

Es läßt sich eine grundlegende Voraussetzung feststellen, die ein Individuum zu erfüllen hat, soll in dessen Person eine Ersatzabgabeschuld entstehen. Das Individuum muß grundsätzlich verpflichtet sein, die Leistungen zu erbringen, die es nicht oder nur in beschränktem Umfange erbracht hat, m. a. W. Ersatzabgabeschuldner kann nur werden, wer dem Grundsatz nach der Militärdienstpflicht unterworfen ist. Nach den einschlägigen Gesetzesnormen sind dies alle männlichen Staatsangehörigen im Alter von 20—48 Jahren[2]). Es ist wohl denkbar, daß Angehörige eines fremden Staates auf Grund von BV Art. 18/1 wehrpflichtig sind und daher grundsätzlich der Militärdienstpflicht unterliegen. Dies ist aber nur unter der Voraussetzung möglich, daß die in Frage stehende Person neben einem ausländischen auch das Schweizerbürgerrecht besitzt. Im Ersatzabgaberecht werden die Doppelbürger als Schweizerbürger behandelt und es ist unzulässig, sich auf das ausländische Bürgerrecht zu berufen, um sich der Ersatzabgabeleistung zu entziehen[3])[4]).

Art. 1/2 MStG unterwirft die in der Schweiz niedergelassenen Ausländer der Abgabepflicht, sofern sie nicht infolge Staatsvertrages davon befreit sind oder einem Staat angehören, in welchem die Schweizer weder zu einer persönlichen Dienstleistung noch zu einem Ersatz in Geld herangezogen werden. Auf Grund dieser Vorbehalte sind die Ausländer heute ausnahmslos von der Entrichtung einer Ersatzabgabe in der Schweiz befreit[5]), sodaß der zitierte Artikel obsolet geworden ist, was in der VVo. deutlich zum Ausdruck kommt. In diesem Erlaß ist von den Angehörigen eines fremden Staates als Ersatzabgabeschuldner nicht mehr die Rede.

---

[2]) MO 35; vgl. § 2, I.

[3]) Salis: N. 872—876; VSA 1/318 mit Zitaten.

[4]) VSA 2/260.
Eine Sonderstellung nehmen hier die gebürtigen Franzosen ein, deren Vater sich während ihrer Unmündigkeit in der Schweiz naturalisieren ließ. Bis zum Zeitpunkt, in dem sie selber für das Schweizerbürgerrecht optieren, werden sie als Franzosen betrachtet und unterliegen bis zur Vollendung des 22. Altersjahres der Wehrpflicht nicht und schulden bei mangelnder Dienstleistung keine Ersatzabgabe.

[5]) Speiser: a. a. O., S. 10; Lienhart: a. a. O., S. 72, mit Quellennachweis.

II. Ausnahmen von der subjektiven Ersatzabgabepflicht.

Trotz Verwirklichung des Entstehungstatbestandes wird unter bestimmten, gesetzlich normierten Voraussetzungen keine Ersatzabgabe geschuldet.

1. Leistung von persönlichem Dienst in einer Hilfsdienstgattung.

Im Hinblick auf die funktionelle Bedeutung des Militärpflichtersatzes[6]) soll die Zahlungspflicht wegfallen, wenn die wirtschaftlichen Vorteile[7]), bedingt durch die Nichterfüllung der Militärdienstpflicht, wettgemacht werden durch das Erbringen von anderen Dienstleistungen, die sich als Ausfluß der Wehrpflicht charakterisieren.

Leisten die den Hilfsdiensten zugeteilten Wehrpflichtigen persönlichen Dienst, zu dem sie aufgeboten wurden und für den sie Sold erhalten, so sind sie im Jahre der Dienstleistung von der Entrichtung der Ersatzabgabe befreit[8]).

Der Befreiungsgrund wegen Hilfsdienstleistung findet seine gesetzliche Grundlage nicht im BG betr. den Militärpflichtersatz von 1879, sondern sie ging bis zum Erlaß des BG betr. die Ausdehnung der Wehrpflicht vom 22. 12. 1938[9]) per argumento e contrario aus MO Art. 20/3 hervor. Darnach haben die in den Hilfsdiensten eingeteilten Wehrpflichtigen in den Jahren, in denen sie nicht zum Dienst herangezogen werden, eine Ersatzabgabe zu entrichten. Heute beruht die Befreiung auf Art. 20bis Abs. 2 des BG betr. Ausdehnung der Wehrpflicht[10]).

2. Dienstleistung der Angehörigen von Rotkreuzkolonnen[11]).

Einer gesetzlichen Grundlage entbehrt allerdings diese Vergünstigung.

---

[6]) Vgl. § 2 III, 3.

[7]) Es hat nicht an Stimmen gefehlt, welche bestreiten, daß die Ausgleichsfunktion des Militärpflichtersatzes nicht wirtschaftlicher Natur sei (Lienhart: a. a. O., S. 40 und 43). Seiner Auffassung von der mit der Erhebung einer Ersatzabgabe angestrebten Ausgleichung läuft die nackte Wirklichkeit entgegen. Sie ist keine Prämie für die, welche sich „bei den Naturalleistungen besonders hervortun".

[8]) VVo. Art. 24.

[9]) A. S. 55/345.

[10]) Da bis zum heutigen Zeitpunkt eine diesbezügliche VVo. der Bundesrat nicht erlassen hat, erfolgt die Darstellung auf Grund der VVo. von 1934.

[11]) VVo. 31.

3. Leistung von persönlichem Dienst in Organisationen mit den der Armee verwandten Aufgaben.

A. Polizei- und Grenzwächterdienst[12]):

Zur Umschreibung dieser Begriffe verweist das MStG auf die Artikel der MO von 1874, die bestimmen, daß Offiziere und Soldaten der kantonalen Polizeikorps sowie Zoll- und Grenzwächter von der Erfüllung der Militärdienstpflicht enthoben sind. In der Zwischenzeit ist aber die MO von 1874 außer Kraft getreten und durch diejenige von 1907 ersetzt worden. Hierzu ist zu bemerken, daß der in Art. 2 lit. c der MO von 1874 umschriebene Personenkreis in der entsprechenden Bestimmung der MO von 1907 eine Erweiterung erfahren hat.

Die sich stellenden Fragen sind die folgenden:

a) Ist im Hinblick darauf, daß die in MStG Art. 2 lit. e ausdrücklich zitierte Bestimmung der MO von 1874 außer Geltung ist, der Art. 2 lit. e selbst obsolet geworden und sind heute Offiziere und Soldaten der kantonalen Polizeikorps sowie Zoll- und Grenzwächter nicht mehr von der Ersatzpflicht befreit?

b) Sind im Falle der Verneinung der ersten Frage ausschließlich die in der vom MStG zitierten Bestimmung der MO von 1874 genannten Personen, nicht aber zugleich auch die erst auf Grund der MO von 1907 von der Erfüllung der Militärdienstpflicht enthobenen Individuen von der Ersatzpflicht befreit oder trifft dies bei allen auf Grund der entsprechenden Bestimmung der MO von 1907 vom Militärdienst befreiten Personen zu?

Die Beantwortung der aufgeworfenen Fragen muß auf Grund der Bedeutung des Hinweises auf die Bestimmung der MO von 1874 und in Würdigung der ratio dieser und der entsprechenden Norm in der MO von 1907 erfolgen. Die Bedeutung des ausdrücklichen Hinweises auf die Bestimmung der MO von 1874 ist darin zu erblicken, daß Personen, welche auf Grund ihrer Eigenschaft als Polizisten oder Grenzwächter von der Erfüllung der Militärdienstpflicht enthoben sind und demzufolge grundsätzlich ersatzpflichtig werden, von der Bezahlung der Ersatzabgabe befreit sein sollen[12bis]). Im Gegen-

[12]) MStG Art. 2 lit. e.
[12bis]) BBl. 1897 II, S. 683; 1892 II 1070.

satz dazu sind Polizisten, die nicht a l s s o l c h e vom Militärdienst befreit sind, aber beispielsweise wegen Versäumnis eines Wiederholungskurses eine Ersatzabgabe zu entrichten hätten, nicht von der Ersatzpflicht befreit. Daraus kann der Schluß gezogen werden, daß nicht Personen, die k r a f t des Art. 2 lit. c der MO von 1874 vom Militärdienst enthoben sind, von der Ersatzpflicht auszunehmen sind, sondern daß Personen, die wegen ihrer E i g e n s c h a f t als Polizisten oder Grenzwächter keinen Dienst zu leisten haben, von der Ersatzabgabe befreit sind. Art. 2 lit. e MStG ist trotz Hinweis auf MO von 1874 nicht obsolet geworden. Das MStG hat aber die zit. Bestimmung der MO von 1874 nicht zu der seinigen machen wollen. Folgerung: alle Personen, welche unter der Herrschaft der MO von 1907 in der Eigenschaft als Polizisten oder Grenzwächter von der Erfüllung der Militärdienstpflicht enthoben sind, sind auch von der Ersatzpflicht befreit.

Zum gleichen Ergebnis gelangt man, wenn die ratio des Art. 2 lit. e MStG herangezogen wird. Der Grund der Befreiung von der Ersatzabgabeentrichtung ist darin zu erblicken, daß der Polizei- und Grenzwächterdienst als Aequivalent für persönlichen Militärdienst gelten soll[12 ter]). Dies ist aber nur der Fall, insofern der Polizei- und der Grenzwächterdienst bestimmte formelle Eigenschaften aufweisen, wodurch die beiden Dienstarten äußerlich dem Militärdienst ähnlich werden (militärische Organisation) und dadurch die Voraussetzungen erfüllen, um den der Armee verwandten Aufgaben zu dienen. (Aufrechterhaltung der Ruhe und Ordnung, Sicherung der Grenzen gegen unbefugte Uebertritte)[13]). Beim Grenzwächterkorps sind diese Eigenschaften ohne weiteres als vorhanden betrachtet worden, da nur ein derartiges Korps in der Schweiz besteht und dessen Organisation dem Gesetzgeber daher bekannt war. Was die Polizeikorps anbelangt, bestehen verschiedene Organisationsformen, da es sich um eine kantonale Domäne handelt. Der Gesetzgeber wollte aber nur die Angehörigen mili-

[12 ter]) BBl. 1897 II, S. 683; Salis: N. 1283.

[13]) Lienhart: a. a. O., S. 67, N. 3 will eine Erklärung der Bestimmung im BV 13/2 finden, wo die kant. Landjägerkorps als quasi zu den kant. stehenden Truppen gezählt werden.

tärisch organisierter Polizeikorps von der Erfüllung der Militärdienstpflicht entheben und der Entrichtung einer Ersatzabgabe befreien. Zur Zeit der Ausarbeitung der MO von 1874 hatten nur die kantonalen Polizeikorps eine militärische Organisationsform aufzuweisen. Gemeinde- oder Bezirkspolizeikorps gab es damals nur vereinzelt und ohne militärische Organisation. In der Zwischenzeit bis 1907 sind verschiedentlich Polizeikorps mit einer den kantonalen Polizeikorps ähnlichen Organisation geschaffen worden. Aus diesem Grunde hat die MO von 1907 nicht nur die Angehörigen der kantonalen Polizeikorps von der Erfüllung der Militärdienstpflicht enthoben, sondern auch die Angehörigen aller militärisch organisierter Polizeikorps[14]). Das MStG will lediglich die Polizisten von der Ersatzpflicht befreien, wenn ihr Polizeidienst dem persönlichen Militärdienst ähnlich ist. Diese Voraussetzung trifft aber nur zu bei den nach der MO von 1907 von der Erfüllung der Militärdienstpflicht enthobenen Polizisten. Kommen nach der daherigen Regelung nicht nur die Angehörigen der kantonalen Polizeikorps in Betracht, so liegt kein Grund vor, ausschließlich diese von der Ersatzabgabe zu befreien, sondern alle Polizisten, welche als Angehörige eines bestimmt organisierten Polizeikorps dem persönlichen Militärdienst ähnlichen Dienst leisten, sind befreit.

Befreiung von der Ersatzabgabe tritt bei Landjägern und Polizeiangestellten sowie bei eidgenössischen Grenzwächtern nur ein, wenn diese Personen auf Grund gesetzlicher Bestimmungen im Hinblick auf ihre Eigenschaft als Polizisten oder Grenzwächter die Militärdienstpflicht nicht zu erfüllen haben. Der Art. 2 lit. e muß durch die entsprechende Bestimmung der MO von 1907 interpretiert werden[15]).

Haben die Militärbehörden einem Gesuch um Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht stattgegeben, so tritt eo ipso auch Befreiung von der subjektiven Ersatzpflicht ein. Für das Individuum wie für die Ersatzabgabebehörden ist das Vorhandensein eines formellen Verwaltungsaktes der Militär-

[14]) Die näheren Erfordernisse, die die Organisation aufzuweisen hat, damit ein Polizeikorps als organisiertes im Sinne von MO Art. 13 Ziff. 5 zu betrachten ist, sind in der Verordnung vom 29. 3. 1913 betr. die Dienstbefreiung gemäß Art. 13 und 14 der MO näher bestimmt (A. S. 29/45).

[15]) MO Art. 13 Ziff. 4 am Ende und Ziff. 5.

behörde, welche die Enthebung verfügt, maßgebend. Ob die Enthebung den einschlägigen Bestimmungen der MO entspricht, d. h. ob sie materiell gerechtfertigt ist, berührt das Ersatzabgaberecht nicht. Hat ein Wehrpflichtiger infolge der Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht, die sich formell auf MO Art. 13 stützt, den gesetzlichen Militärdienst nicht geleistet, so wird er nicht ersatzpflichtig, auch wenn die Voraussetzungen von MO Art. 13 nicht erfüllt sind[16]). Der Eintritt der Ersatzpflicht wegen Dienstversäumung könnte mangels militärischem Aufgebot nicht gerechtfertigt werden. Die Erhebung einer Ersatzabgabe mangels Dienstleistung infolge Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht im ganzen Umfange ist unzulässig, weil auf Grund von Art. 13 Ziff. 5 MO in der Eigenschaft als Polizist kein Militärdienst geleistet wurde, was ja eine Befreiung von der subjektiven Ersatzabgabepflicht nach sich zieht.

B. Dienstleistung der Sicherheitswachen der Festungswerke:

Aus ähnlichen Erwägungen, wie sie oben mit Bezug auf die Angehörigen organisierter Polizeikorps und die Grenzwächter dargelegt wurden, entschied der Bundesrat, die den Sicherheitsdienst der Festungswerke versehenden Personen seien von der Ersatzabgabeleistung enthoben[17]). Die Gesetzeskonformität dieses Entscheides scheint allerdings fraglich. Die Befreiung wurde durch Analogieschluß aus Art. 2 lit. e des Gesetzes gewonnen. Diese Bestimmung muß aber als Ausnahmebestimmung gekennzeichnet werden[18]), die nicht unter dem Gesichtspunkt einer wegen Dienstleistung obsolet gewordenen Notwendigkeit eines Lastenausgleiches geboten erscheint. Die Leistung von Polizei- oder Grenzwächterdienst stellt keine Erfüllungsform der Wehrpflicht dar, ebensowenig aber auch der von der Mannschaft der Sicherheitswachen der Festungswerke absolvierte persönliche Dienst. Die Gesetzmäßigkeit einer Konstituierung dieses Befreiungstatbestandes auf dem Rechtsverordnungswege auf der

[16]) BGE 62 I 254.
[17]) Salis: N. 1284.
[18]) Im Gegensatz hiezu hat der Bundesrat an anderer Stelle entschieden, daß Ausnahmen vom Grundsatz der Ersatzabgabepflicht nicht ausdehnend interpretiert werden sollen (VSA 8/154).

Grundlage von Art. 13 des Gesetzes dürfte ebenfalls berechtigten Zweifeln unterliegen, weil damit nicht eine notwendige, durch das Wesen der Ersatzabgabe bedingte Gesetzesergänzung geschaffen wurde[19]).

4. Befreiung wegen Eisenbahn- und Dampfschiffsdienst[20]).

Werden die Eisenbahn- und Dampfschiffsunternehmungen zum Kriegsbetrieb herangezogen, so sind deren, vom persönlichen Militärdienst befreite Angestellte im betreffenden Jahr von der Entrichtung einer Ersatzabgabe enthoben. Der hierbei geleistete Dienst steht in keiner Beziehung zu der verfassungsrechtlichen Wehrpflicht, und die Angestellten der genannten Verkehrsanstalten sind nicht Angehörige eines auf Grund von BV Art. 20/1 geschaffenen Verbandes[21]). Der von ihnen geleistete Dienst kann ersatzabgaberechtlich nicht als Militärdienst betrachtet werden[22]), ebensowenig der bewaffnete Bahnbewachungsdienst[22bis]).

Die Befreiung gemäß MStG Art. 2 lit. d ist an verschiedene Erfordernisse geknüpft:

a) Das Individuum muß nach MO Art. 13 Ziff. 6 von der Erfüllung der Militärdienstpflicht enthoben sein. Wehrpflichtige, welche infolge Untauglichkeit usw. keinen persönlichen Militärdienst leisten sind aber, solange Art. 13 Ziff. 6 MO auf sie Anwendung findet, als auf Grund dieser Bestimmung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht enthoben zu betrachten[22ter]).

b) Als weiteres Erfordernis der Ersatzbefreiung wird verlangt, daß nach Art. 217/2 bzw. 220 MO der Kriegsbetrieb der Eisenbahn- und Dampfschiffsunternehmungen verfügt wurde. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn die genannten Transportunternehmungen lediglich beim Einrücken und der Entlassung der Truppen Verwendung finden[23]). Denn damit ist das

---

[19]) Giacometti: Ueber das Rechtsverordnungsrecht im schweiz. Bundesstaat, in Festgabe für Fleiner 1927, S. 393.

[20]) MStG Art. 2 lit. d.

[21]) Burckhardt: N. 2446 II.

[22]) Burckhardt: N. 2446 II.

[22bis]) Burckhardt: N. 2446 III. Der Bundesrat hat aber aus Billigkeitsrücksichten die den bewaffneten Bewachungsdienst versehenden Eisenbahnangestellten von der Entrichtung der Ersatzabgabe befreit.

[22ter]) VSA 4/61.

[23]) BBl. 1897 II 676.

Verfügungsrecht über das Material und Personal der Eisenbahn- und Dampfschiffsunternehmungen sowie die Leitung des gesamten Betriebes nicht auf die Militärbehörden übergegangen. Eine bloße Unterstellung der öffentlichen Verkehrsanstalten unter das Militärgesetz nach MO Art. 202 ist kein Kriegsbetrieb[24]).

Diese Bestimmung ist bereits zweimal zur Anwendung gekommen. Dabei wurde nicht die Herbeiziehung der genannten Unternehmungen zum Kriegsbetrieb als solche zum Befreiungstatbestand erhoben. Die den gesetzlichen Bestimmungen entsprechende Ersatzabgabe wurde reduziert nach der Dauer des Kriegsbetriebes[25]).

5. Dienstleistung oder Entrichtung einer Ersatzabgabe im Ausland.

Art. 2 lit. c des MStG sieht eine Ausnahme von der Ersatzpflicht vor bei Leistung von regelmäßigem persönlichem Dienste oder Entrichtung einer entsprechenden Ersatzabgabe der Schweizerbürger im Auslande. Der Bundesrat bringt seine Auffassung über den Inhalt der zit. Bestimmung in Art. 28 VVo. zum Ausdrucke. Diese stellt eine sehr freie Interpretation des Gesetzes dar und weicht von der früher vom Bundesrat geteilten Ansicht, wie sie die Praxis vermittelt, ab. In Art. 28 der VVo. ist einerseits die Rede von der Erfüllung der Militärdienstpflicht gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des Aufenthaltsstaates und anderseits vom Militärdienst, welcher Doppelbürger regelmäßig in ihrem zweiten Heimatstaate leisten. Diese Redaktion entbehrt nicht einer gewissen Unklarheit. Im ersten Falle nämlich denkt der Bundesrat an eine gesetzliche Militärdienstpflicht, während im zweiten Falle freiwilliger Militärdienst gemeint ist. Eine möglichst klare Darstellung dieser beiden Befreiungsbestände erfordert eine Unterscheidung entsprechend der verschiedenartigen Rechtsgrundlage der Dienstleistungen.

A. Leistung von gesetzlichem Militärdienst nach ausländischem Recht.

[24]) VSA 1/196.

[25]) Gemäß Bundesratsbeschluß vom 28. 11. 1939 Art. 4 ermäßigt sich der Betrag für jeden Monat der Aufrechterhaltung des Kriegsbetriebes um einen Zwölftel. Ueber die Handhabung des Art. 2 lit. d während dem Weltkrieg 1914—1918 vgl. Burckhardt N. 2446 I.

a) Der Befreiungstatbestand: Der Schweizerbürger kann auf Grund verschiedener Eigenschaften zur Erfüllung der Militärdienstpflicht von seinem Aufenthaltsstaate angehalten werden. Bei der einen Alternative bildet die Angehörigkeit zum ausländischen Staate, in welchem der Schweizerbürger sich aufhält, die Voraussetzung für die Begründung der Militärdienstpflicht im Ausland. Dies kann lediglich bei Doppelbürgern zutreffen. Ferner ist es möglich, daß schweiz. Staatsangehörige auf Grund ihres tatsächlichen Aufenthaltes in einem fremden Staat der Militärdienstpflicht unterworfen werden. Auslandschweizer, die in der Armee ihres zweiten Heimatstaates oder ihres Aufenthaltsstaates die gesetzliche Militärdienstpflicht erfüllen, sind von der Entrichtung einer Ersatzabgabe befreit, solange sie im zweiten Heimatstaat bzw. Aufenthaltsstaat wohnen. Ob die Erfüllung der Militärdienstpflicht durch periodisch wiederkehrende Leistungen zu erfolgen hat oder durch einmalige Dienstleistung, ist ohne Bedeutung. Man stellt nicht auf die effektive Dienstleistung während der Ersatzperiode ab, sondern auf die Tatsache, daß eine gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Militärdienst besteht und diese Verpflichtung tatsächlich erfüllt wird.

Wie aus den Ausführungen von Bise und Graf[26]) hervorgeht, scheinen diese Autoren die Ansicht zu hegen, die eben umschriebene Regelung des Art. 28 VVo. beziehe sich ausschließlich auf Doppelbürger. Denn über die Frage, welche Ordnung gilt, wenn Schweizerbürger im Auslande bloß auf Grund ihres Aufenthaltes vom Wohnsitzstaat zur Leistung von Militärdienst herangezogen werden, schweigt man sich völlig aus. Die Auffassung der beiden Kommentatoren findet aber weder im Gesetz selbst, noch in der VVo. einen Rückhalt. Das Gesetz trifft eine Unterscheidung zwischen Doppelbürger und Aufenthalter überhaupt nicht und in der VVo. wird nicht expressis verbis festgelegt, daß diese Regelung ausschließlich mit Bezug auf Doppelbürger Anwendung finden soll.

Zur Begründung der Behauptung, daß man die Aufenthalter gleich wie die Doppelbürger zu behandeln hat, muß auf die

[26]) Bise und Graf: a. a. O., S. 81.

ratio des Art. 28 VVo. zurückgegriffen werden. Will man die Doppelbürger während ihres Aufenthaltes im zweiten Heimatstaat lediglich als Bürger des ausländischen Staates betrachten und von ihrer schweiz. Staatsangehörigkeit absehen? Bedient man sich dieser Fiktion und läßt außer acht, daß sie als Schweizerbürger bei mangelnder Dienstleistung in der Schweiz eine Ersatzabgabe schulden würden, so muß dieser Grundsatz auch konsequent durchgeführt werden. Dies führte aber zu dem Ergebnis, daß man die schweiz. Staatsangehörigkeit auch dann als nicht gegeben betrachten müßte, wenn der Doppelbürger in seinem zweiten Heimatstaat überhaupt keine gesetzliche Militärdienstpflicht zu erfüllen hat. Dies würde die Befreiung von der Ersatzabgabepflicht unabhängig von einer effektiven Dienstleistung bedingen, was aber aus Art. 28 VVo. keineswegs hervorgeht und noch viel weniger aus Art. 2 lit. c MStG. Daß sich ein Doppelbürger gestützt auf sein ausländisches Bürgerrecht der Entrichtung einer Ersatzabgabe nicht entziehen kann, hat der Bundesrat schon wiederholt entschieden[27]). Der Sinn von Art. 28 VVo. ist eher darin zu erblicken, daß Schweizerbürger, die in ihrem Aufenthaltsstaate nach den dort geltenden gesetzlichen Bestimmungen militärdienstpflichtig sind, während der Dauer ihres Aufenthaltes in diesem Staate von der Entrichtung der Ersatzabgabe befreit sein sollen, unabhängig davon, ob die Schweizerbürger auf Grund ihrer Angehörigkeit zum Aufenthaltsstaate oder auf Grund ihres bloßen Aufenthaltes von einem ausländischen Staate zur Dienstleistung herangezogen werden. Eine verschiedene Behandlung der Doppelbürger gegenüber den Aufenthaltern darf nicht eintreten. Der Wortlaut des Art. 28 VVo. spricht auch nur davon, wo Schweizerbürger im ausländischen Aufenthaltsstaat die Militärdienstpflicht nach dem dortigen Rechte zu erfüllen hat. Da man sich in der VVo. der Ausdrücke „Aufenthaltsstaat" und „Schweizerbürger" nicht aber „zweiter Heimatstaat" und „Doppelbürger" bedient, so liegt es näher, zuerst an den Fall zu denken, wo der Schweizerbürger unabhängig von einer zweiten Staatszugehörigkeit vom Aufenthaltsstaate zur Militärdienstleistung herange-

[27]) Salis: N. 1310; VSA 1/318 und die dort zit. Entscheide; VS A 2/260; Burckhardt: N. 2469.

zogen wird. Erst eine weitere Ueberlegung führt zu der Erkenntnis, daß dieser Wortlaut auch den Fall umfaßt, wo ein Schweizerbürger in der Eigenschaft als Angehöriger eines zweiten Heimatstaates, der zugleich sein Aufenthaltsstaat ist, der Militärdienstpflicht unterworfen sein kann.

b) Gesetzeskonformität: Entspricht diese Regelung dem Grundsatz von Art. 2 lit. c MStG? Wie aus dem Wortlaut der zitierten Bestimmung hervorgeht, mag dem Bundesgesetzgeber die schweiz. Heeresorganisation vorgeschwebt haben, wonach der Schweizerbürger mit wenigen Ausnahmen in jedem Jahr irgendeine Leistung auf der rechtlichen Grundlage der Wehrpflicht zu erbringen hat. Handelt es sich nicht um die Absolvierung von Militärdienst im eigentlichen Sinn, so tritt die Wehrpflicht doch in der Verpflichtung zur Teilnahme an der Waffen- und Kleiderinspektion oder in der Erfüllung der Schießübung in Erscheinung. Es wird aber kaum angehen, das schweiz. System mit periodischen Dienstleistungen als Grundlage zu wählen, wenn militärische Dienste, die im Ausland absolviert werden, für die Befreiung von der Abgabeentrichtung in Betracht fallen sollen. Grundsätzlich berührt die Militärdienstpflicht, der ein Schweizerbürger im ausländischen Wohnsitzstaate unterworfen wird, das Institut des schweiz. Militärdienstpflichtersatzes nicht. Berücksichtigt das Gesetz aber unter dem Gesichtspunkt des Lastenausgleiches aus Billigkeitserwägungen den nach ausländischem Recht geleisteten Militärdienst, muß dieser nach der Größe der Belastung, den er für das wehrpflichtige Subjekt darstellt, beurteilt werden. Die Ausnahme von der subjektiven Ersatzabgabepflicht besteht demnach unabhängig davon, ob die ausländische Militärdienstpflicht sich auf periodisch zu leistende Dienste erstreckt oder durch einmalige Dienstleistung zu erfüllen ist. In beiden Fällen wird der Umfang der Belastung für den Dienenden ungefähr derselbe sein. Erachtet man die durch den Militärdienst bedingten wirtschaftlichen Nachteile als Grund der Befreiung, so kann der Sinn der Regelmäßigkeit, mit welcher die Dienste gemäß Art. 2 lit. c MStG zu leisten sind, nicht in einer periodisch wiederkehrenden Pflicht zur Absolvierung von Militärdienst bestehen. Das Erfordernis der Regelmäßigkeit bezieht sich eher auf den Militärdienst, der

auch zu Friedenszeiten von Schweizerbürgern im Ausland zu leisten ist, im Gegensatz zu denjenigen Staaten, die Angehörige fremder Staaten nur zu Kriegszeiten zum Militärdienst verhalten[28]). Es handelt sich also um Militärdienst, wie er im betr. ausländischen Staat in der Regel vom Gewaltunterworfenen verlangt wird und nicht bloß in Ausnahmefällen, wie zu Kriegszeiten. Dies schließt aber nicht aus, daß eine Befreiung von der Abgabepflicht wegen Leistung von Kriegsdiensten eintritt für die Zeit, wo diese Art von Dienstleistung die Regel macht.

Zusammenfassend kann also gesagt werden, Auslandschweizer sind auf Grund von Art. 2 lit. c MStG von der Bezahlung einer Ersatzabgabe befreit, wenn sie im Wohnsitzstaate denjenigen Dienst leisten, den die Bürger dieses ausländischen Staates zu leisten haben. Die Regelmäßigkeit bezieht sich nicht auf die Zeit, d. h. sie bedingt nicht eine periodisch wiederkehrende Dienstleistungspflicht; sondern regelmäßig muß im Sinne eines Rechtsgrundsatzes verstanden werden, als (Rechts-) Regel im Gegensatz zur (rechtl.) Ausnahme. Untersteht ein Schweizerbürger im Auslande dem Grundsatze nach der Militärdienstpflicht, erfüllt er aber diese nicht, weil eine Rechtsnorm auf ihn Anwendung findet, welche den Grundsatz als Ausnahme durchbricht und daher keine effektive Dienstleistung erfolgt, tritt eine Befreiung nicht ein[29]). Das grundlegende Moment besteht darin, daß der Auslandschweizer tatsächlich wirtschaftliche Nachteile erleidet, weshalb auch die Befreiung an effektive Dienstleistung zu knüpfen ist.

Wir gelangen zu dem Schlusse: Soweit die durch Art. 28 VVo. getroffene Regelung sich auf g e s e t z l i c h e n Militärdienst bezieht, entspricht sie dem Sinne von Art. 2 lit. c.

B. Freiwilliger Militärdienst.

Die VVo. sieht auch eine Befreiung vor bei freiwilliger Dienstleistung in der nationalen Armee des ausländischen Heimatstaates. Diese Bestimmung findet nur Anwendung auf Doppelbürger, die im zweiten Heimatstaat regelmäßig freiwilligen Militärdienst leisten. Die Befreiung bleibt auf die

[28]) Salis: N. 1307 I/IV.
[29]) Salis: N. 1307 II.

Dauer des Aufenthaltes im ausländischen Heimatstaat beschränkt.

Die hier interessierende Frage besteht darin, ob dieser Befreiungstatbestand sich unter Art. 2 lit. c des Gesetzes subsumieren läßt. Dies muß verneint werden. Das Gesetz selbst berücksichtigt ausschließlich obligatorischen Militärdienst, den ein Schweizerbürger im Auslande leistet. Der Wille des Gesetzes geht in dieser Hinsicht klar aus dem Wortlaut hervor, indem gesagt wird, daß Auslandschweizer, die in ihrem Aufenthaltsorte persönlichen Militärdienst zu leisten h a b e n. Damit kann freiwilliger Dienst im Ausland zweifellos nicht gemeint sein, wird dieser auch von Doppelbürgern im zweiten Heimatstaat geleistet[30]).

C. Entrichtung einer Ersatzabgabe im Ausland.

Wird der Schweizerbürger statt zur Absolvierung von Militärdienst zur Entrichtung einer Geldleistung verhalten, tritt eine Befreiung ebenfalls ein. Jedoch muß die Abgabe als spezielles Aequivalent des persönlichen Militärdienstes erscheinen, das von den Personen zu bezahlen ist, welche von der Leistung des Militärdienstes enthoben sind[31]).

6. Befreiung bei Kausalität von Dienstleistung und Dienstuntauglichkeit.

Gemäß Art. 2 lit. b des Gesetzes sind Personen, die infolge Dienstleistung militärdienstuntauglich geworden sind, von der Entrichtung einer Ersatzabgabe enthoben. Im Hinblick auf den sehr kurz gefaßten Wortlaut scheint es angezeigt, zuerst die grundsätzliche Frage nach der ratio dieser Ausnahmebestimmung abzuklären.

A. Die Ratio von Art. 2 lit. b.

Man kann sich fragen, ob die Ersatzabgabebefreiung dazu dienen soll, „Schweizerbürgern", die bei der Absolvierung gewisser Dienste körperlichen oder geistigen Schaden genommen haben und demzufolge nicht mehr zu weiterer Dienstleistung geeignet sind, den entstandenen Schaden dadurch zu reparieren, daß von diesen Individuen keine Ersatzabgaben erhoben werden.

[30]) Salis: N. 1306.
[31]) Salis: N. 1309; Burckhardt: 2649.

Die Schadensvergütung würde zwar nur indirekt bewirkt, nämlich dadurch, daß man die Ersatzabgabe nicht bezieht. Allein dies bildet nicht die Hauptfrage; vielmehr die: kann der Befreiung überhaupt schadenersetzende Funktion beigemessen werden? Die Höhe des Schadenersatzes würde nicht nach dem Umfange des Schadens selbst bestimmt, sondern nach ganz andern Momenten. Die Ersatzabgabe, welche beim Fehlen des Befreiungsgrundes zu entrichten wäre, würde demnach die Schadenersatzsumme darstellen. Eine solche Bemessung eines Schadenersatzes ist aber mit den Grundsätzen jeder Schadensvergütung unvereinbar. Die Annahme, dem Art. 2 lit. b komme eine schadenersetzende Funktion zu, muß daher abgelehnt werden. Hierzu hat der Bund in der Militärversicherung ein besonderes Institut geschaffen[32]).

Wer infolge Dienstleistung zu Schaden kommt, dem wird derselbe nach den Regeln des Militärversicherungsrechtes ersetzt. Wenn die Vollziehungsbehörden des MStG bei der Anwendung von Art. 2 lit. b auf die Tatsache abstellen, ob einer Person, die durch Dienstleistung zu Schaden gekommen ist, Ansprüche aus dem Militärversicherungsrecht zustehen und darnach die zitierte Bestimmung zur Anwendung bringen oder nicht, so haben die Behörden nicht nur die ratio des Art. 2 lit. b verkannt, sondern sie haben ihrer Entscheidung Rechtsregeln zugrunde gelegt, die im Ersatzabgabewesen nicht zur Anwendung kommen dürfen[33]). Das Ersatzabgaberecht verweist nicht ausdrücklich auf das Militärversicherungsrecht und dessen Anwendung ist auch nicht zu vermuten, weil es sich um grundverschiedene Verhältnisse handelt.

Die in Rede stehende Ausnahmebestimmung dürfte eher unter der Vorstellung gesetzt worden sein, daß der infolge Militärdienstleistung dienstuntauglich gewordene Schweizerbürger eine gleich große Leistung erbracht habe, wie wenn er weiterhin die Militärdienstpflicht erfüllt hätte. Vom Standpunkt des Lastenausgleiches wäre die Erhebung einer Ersatzabgabe nicht

[32]) Vgl. BG betr. Versicherung der Militärpersonen gegen Krankheit und Unfall vom 28. 6. 1901 (A. S. 18/810) und seitherige Abänderungen. BG über Militärpensionen und Entschädigungen v. 13. 11. 1874 (A. S. 1/378).

[33]) BBl. 1896 II 502.

mehr gerechtfertigt. Die zufolge Nichtleistung des gesetzlichen Militärdienstes erwachsenen Vorteile würden aufgewogen durch dienstlich entstandene körperliche oder geistige Nachteile an sich oder der dadurch bedingten Verminderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Würde man von diesen Individuen eine Ersatzabgabe verlangen, entstünde für sie eine größere Belastung im Verhältnis zu den effektiv dienenden und den übrigen ersatzabgabepflichtigen Schweizerbürgern. In diesem Sinne scheint der Bundesrat die ratio von Art. 2 lit. b aufzufassen, wenn er ausführt, daß ausschließlich aus Billigkeitsgründen keine Ersatzabgaben erhoben werden, „weil dem Vorteil der geminderten Dienstpflicht als Nachteil ein dienstlich entstandenes Gebrechen gegenübersteht“[34]). Eine derartige Argumentierung kann allerdings nicht als grundsätzlich unrichtig abgelehnt werden. Unter diesem Gesichtspunkte läßt sich eine Ausnahme von der subjektiven Ersatzpflicht mit dem System der allgemeinen Wehrpflicht und dem Wesen des Militärpflichtersatzes in Einklang bringen. Es wird nicht entgehen, daß der Nachteil eines dienstlich entstandenen Gebrechens seinem Umfange nach, entsprechend dem Werte, der zufolge der Befreiung von der Abgabeentrichtung nicht erhobenen Abgabebeträge bemessen wird, nicht aber nach dem effektiv erlittenen Schaden[35]).

Der Grundgedanke besteht vielmehr darin, daß der Gesetzgeber die Tatsache einer dienstlich entstandenen Untauglichkeit an sich als eine Form der Wehrpflichterfüllung anerkennt[36]). Es bleibt dabei unerheblich, ob dem Wehrpflichtigen überhaupt und gegebenenfalls in welchem Umfange ein Nachteil durch die Untauglichkeit entstanden ist. Man beabsichtigt nicht, einen mit der Erfüllung der Wehrpflicht in Kausalzusammenhang stehenden Schaden wieder gutzumachen, noch einen solchen anzuerkennen, um die Enthebung von der Ersatzabgabepflicht zu recht-

---

[34]) VSA 4/62.

[35]) Wie Lienhart a. a. O., S. 760 richtig bemerkt, versagt hier die wirtschaftliche Ausgleichstheorie.

[36]) Hierbei handelt es sich nicht um eine, der Leistung von Militärdienst auch in anderer Hinsicht gleichgestellten Wehrpflichterfüllung. BGE 56 I 465. Hier hat das Bundesgericht festgestellt, daß einem Wehrpflichtigen, der auf Grund von Art. 2 lit. b von der Ersatzpflicht befreit ist, kein Anspruch auf Rückerstattung einer wegen Dienstversäumnis entrichteten Ersatzabgabe zusteht.

fertigen. Sieht man die Verhältnisse in diesem Lichte, scheint die innerliche Rechtfertigung des Art. 2 lit. b unklar. Aus der Entstehungsgeschichte des Gesetzes sind die Erwägungen, von denen der Gesetzgeber bei der Aufnahme der fraglichen Bestimmung in das MStG ausging, nicht ersichtlich.

Ich kann mich des Eindruckes nicht erwehren, daß es sich hier um eine rein gefühlsmäßige Anordnung handelt, die gar nicht auf rationelle Erwägungen sich gründet, um nicht zu sagen, Art. 2 lit. b sei aus referendumspolitischen Gründen gesetzt worden. Daß die ratio des Art. 2 lit. b wenig klar ist, geht aus der rein äußerlichen Tatsache hervor, daß die in Rede stehende Bestimmung im Laufe der Zeit durch die Praxis verschiedene Interpretationen erfahren hat[37]). Wie dem auch sei, so steht doch fest, es liegt hier eine Ausnahmebestimmung vor, welche den Grundsatz der allgemeinen Wehrpflicht und der Ersatzabgabepflicht durchbricht[38]) und sich nicht von selbst versteht. Dies führt zu der grundlegenden Erkenntnis: ausschließlich die infolge Dienstleistung militärdienstuntauglich gewordenen Schweizerbürger, welche aus diesem speziellen Grunde keinen Militärdienst leisten, sind von der Ersatzabgabepflicht ausgenommen. Ermißt man die umfassende Bedeutung des Art. 2 lit. b, wird ersichtlich, ein Kausalzusammenhang besteht nicht nur zwischen Dienstleistung und Militäruntauglichkeit, sondern auch zwischen der Militärdienstuntauglichkeit und der Nichterfüllung der gesetzlichen Militärdienstpflicht. Die erforderliche Kausalkette, die eine Befreiung von der Entrichtung der Ersatzabgabe voraussetzt, ist die folgende: Militärdienst-Militärdienstuntauglichkeit-fehlende Dienstleistung.

B. Der Begriff des Dienstes im Sinne von Art. 2 lit. b.

Das Gesetz selbst enthält keine Anhaltspunkte, die der Interpretation des Art. 2 lit. b und insbesondere einer Begriffsbestimmung des Dienstes gemäß der zitierten Bestimmung dienen könnten. Es blieb der Praxis überlassen, hier abklärend zu wirken. Daß dies nicht durchgehend gelungen ist, bedeutet eben einen Beweis für das erfolglose Suchen nach einer vernünftigen und befriedigenden Erkenntnis der ratio dieser Bestimmung.

---

[37]) Burckhardt: N. 2471.
[38]) VSA 8/54.

Der Bundesrat, in der Eigenschaft als oberste Entscheidungsinstanz in der Materie des Militärpflichtersatzes, hat in seiner Rekurspraxis auf die folgenden Momente abgestellt und diese als die wesentlichen Elemente des Dienstes im Sinne von Art. 2 lit. b erklärt: militärische Organisation des Dienstes, Unterwerfung unter militärische Disziplin und das Militärstrafrecht, Pflicht zum Tragen der Uniform, Aussetzung von Gefahren, wie sie der Militärdienst im eigentlichen Sinne des Wortes mit sich bringt[39]). Das Bundesgericht scheint der früher vom Bundesrat geübten Praxis beizustimmen, wenigstens hat es die oben angeführten wesentlichen Elemente des Dienstbegriffes zur Begründung verwendet, daß freiwillige Militärskikurse unter den Art. 2 lit. b zu subsumieren sei[40]).

Der Auslegung, welche der Art. 2 lit. b in der Praxis erfahren hat, kann nicht beigepflichtet werden. Die als wesentlich für den Dienstbegriff bezeichneten Elemente sind dem Militärversicherungsrecht entnommen, obgleich das MStG keine ausdrückliche Verweisung auf die dort aufgestellten Rechtsregeln enthält und ein innerer Zusammenhang zwischen den beiden Rechtsgebieten nicht besteht. Wenn auch das MStG nicht ausdrücklich bestimmt, welcher Dienst in Art. 2 lit. b gemeint ist, so bildet diese Tatsache noch keinen Grund, jede Tätigkeit, die ähnliche äußerliche Merkmale wie der eigentliche Militärdienst aufweist, als unter die zitierte Bestimmung fallend zu betrachten.

Zur Eruierung des Dienstbegriffes im Sinne des Art. 2 lit. b darf der Zusammenhang von Militärdienstpflicht und Ersatzabgabepflicht nicht außer acht gelassen werden. Dieser Zusammenhang besteht darin, daß die Nichterfüllung der Militärdienstpflicht der Entstehungsgrund der Ersatzabgabeforderung ist. Wird im Ersatzabgaberecht der Ausdruck Dienst verwendet, so können vernünftigerweise damit nur Dienstleistungen gemeint sein, die ein Schweizerbürger auf Grund der Militärdienstpflicht zu erbringen hat. Sollen aber Dienstleistungen anderer Art im

[39]) Unter Verwendung dieser Begriffsmerkmale wurde auch der von den Bereitern des Kavallerie-Remontendepots und den Instruktoren geleistete Dienst als Dienst im Sinne von MStG Art. 2 lit. b betrachtet. BBl. 1896 II 502.

[40]) BGE 60 I 280.

Ersatzabgaberecht Berücksichtigung finden, bedarf es hierzu einer ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmung. Letzteres ist aber mit Bezug auf Art. 2 lit. b nicht der Fall. Es gibt wohl Dienstleistungen, welche die Militärdienstpflicht nicht umfaßt und die dennoch für das Ersatzabgaberecht von Bedeutung sind. Diese Ausnahmen sind aber im Gesetze verankert[41]). Gerade der Umstand, daß der Gesetzgeber das Verhältnis anderer Dienstarten zu der Entstehung der Ersatzabgabeschuld ausdrücklich umschrieben hat, im Gegensatz zu seinem völligen Schweigen in bezug auf Art. 2 lit. b, zwingt zu der Annahme, daß hier ausschließlich Militärdienst in Betracht fallen soll. Es liegt eine Ausnahmebestimmung vor, welche nicht ausdehnend interpretiert werden darf.

Gestützt auf diese Erwägungen gelangt man zu der Erkenntnis: Unter den Dienstbegriff im Sinne von Art. 2 lit. b fallen nur solche Dienstleistungen, die die gesetzliche Militärdienstpflicht in sich schließt. Ohne das Vorhandensein einer ratio, die den Art. 2 lit. b als notwendigen und unerläßlichen Bestandteil des Ersatzabgaberechtes charakterisieren würde, darf behauptet werden, als Dienst im Sinne von Art. 2 lit. b können nicht Tätigkeiten gemeint sein, die zum Zwecke einer Erwerbserzielung ausgeübt werden. Der von Bereitern und Instruktoren geleistete Dienst entbehrt jeder Beziehung zu der Militärdienstpflicht dieser Personen. Sie obliegen ihrer Tätigkeit im eigenen Interesse und erfüllen die eingegangenen Verpflichtungen nicht, um dem Vaterlande aus altruistischen Motiven zu dienen, sondern um des Entgeltes willen. Unverkennbar ein wesentlich verschiedenes Verhältnis besteht zwischen dem Staat und dem die gesetzliche Militärdienstpflicht erfüllenden Bürger einerseits und dem Staat und seinen Angestellten anderseits.

Der Dienstbegriff gemäß Art. 2 lit. b umfaßt grundsätzlich nur den gesetzlichen Militärdienst im eigentlichen Sinne. Wie schon bemerkt wurde, hat sich die Praxis nicht immer an diesen Grundsatz gehalten; denn unter die zitierte Bestimmung wurde subsumiert: Bereiterdienst[42]); der vor der Einbürgerung in der

[42]) BBl. 96 II 502.
[41]) MStG Art. 2 lit. c—e; MO Art. 20bis Abs. 2.

Schweiz im Auslande geleistete Militärdienst[43]). Dagegen scheint mir eine freie Interpretation, welche Inspektion und obligatorische Schießübung als Dienst im Sinne von Art. 2 lit. b betrachtet, nicht contra legem[44]).

In einem spätern Entscheide hat der Bundesrat ausdrücklich festgestellt, daß Militärdienst nur von den, anläßlich der Aushebung diensttauglich erklärten Personen geleistet werden kann und darunter ausschließlich Dienst gemäß Art. 8 MO zu verstehen sei[45]). Das Bundesgericht hat freiwillige Militärskikurse unter Art. 2 lit. b subsumiert, indem es sich auf die bundesrätliche Praxis[46]), die aber vom Bundesrate selbst incidenter als aufgegeben betrachtet werden muß, stützte[47]).

C. Der Begriff der Untauglichkeit.

Der vom Gesetze verwendete Ausdruck „Militäruntauglich" ist der MO von 1907 und den seitherigen Abänderungen unbekannt, was eine Erklärung darin findet, daß das Gesetz betr. den Militärpflichtersatz unter der Herrschaft der MO von 1874 entstanden ist. Militäruntauglich, oder der heute gebräuchlichen Terminologie angepaßt, militärdienstuntauglich, bedeutet die Unfähigkeit eines Schweizerbürgers wegen körperlichen oder geistigen Mängeln die Militärdienstpflicht zu erfüllen. Das militärdienstuntaugliche Individuum kann also hilfsdiensttauglich, untauglich, oder vorausgesetzt, daß die fragliche Person im auszugs- oder landwehrpflichtigen Alter steht, zur Leistung von Landsturmdienst geeignet sein[48]).

D. Der Kausalzusammenhang von Militärdienst und Militäruntauglichkeit.

Eine Befreiung von der Ersatzabgabepflicht gemäß Art. 2 lit. b setzt voraus, daß eine Militärdienstleistung eine Ursache der eingetretenen Militärdienstuntauglichkeit ist, derzufolge das

---

[43]) Salis: N. 1322.
[44]) Bise und Graf: a. a. O., S. 15, N. 17, zu Art. 2 lit. b.
[45]) VSA 8/154.
[46]) BBl. 96 II 502.
[47]) BGE 60 I 280.
[48]) Verschiedentlich brachte der Bundesrat die in Rede stehende Vorschrift nicht zur Anwendung bei vorzeitiger Versetzung in den Landsturm. Burckhardt: N. 2471. Ueber die heutige Praxis: VSA 2/254; 3/258; 4/61; Bundesgerichtsentscheid vom 9. 7. 1930 (nicht publiziert); Burckhardt: N. 2471bis; BGE 60 I 137.

grundsätzlich militärdienstpflichtige Individuum keinen oder nicht den seinem Alter entsprechenden Militärdienst zu leisten geeignet ist. Ob die Dienstleistung unmittelbar den die Untauglichkeit bedingenden Grund verursacht hat oder ob der letztere nur mittelbar mit dem Dienste selbst in kausaler Beziehung steht, bleibt irrelevant[49]).

Der Kausalzusammenhang ist nicht gegeben, wenn die Militärdienstuntauglichkeit wegen der Folgen eines während, aber nicht infolge des Dienstes erlittenen Unfalles eingetreten ist[50]). Der erforderliche Kausalzusammenhang besteht natürlich unabhängig davon, daß neben einer durch Dienstleistung entstandenen Krankheit noch ein zweites, außerdienstlich entstandenes Leiden des Wehrmannes besteht, das für sich allein schon die Ausmusterung zur Folge haben würde[51]). Es ist ebenfalls unwesentlich, ob der körperliche oder geistige Mangel ausschließlich eine Dienstleistung zur Ursache hat oder ob er durch die Dienstleistung lediglich einen, die Militärdienstuntauglichkeit bedingenden Umfang angenommen hat. Nicht erforderlich ist also, daß ein Leiden im Dienste selbst zur Entstehung gelange. sondern es wird der Kausalzusammenhang als vorhanden betrachtet, falls das Leiden durch den Dienst derart verschlimmert wurde, daß infolge dieser Verschlimmerung die Untauglichkeit eingetreten ist[52]). Hat eine außerdienstlich erworbene Krankheit durch den Dienst zwar eine Verschlimmerung erfahren, die jedoch im Verhältnis zum vordienstlichen Krankheitszustand als unwesentlich betrachtet werden muß, fehlt der Kausalzusammenhang[53]). Als unwesentlich wird eine dienstlich entstandene

---

[49]) Nicht publizierter Entscheid des Bundesgerichts vom 2. 6. 1932, Bise und Graf: a. a. O., S. 14 N. 8 zu Art. 2 lit. b.

(Ersteres wäre der Fall, wo die Militärdienstuntauglichkeit, entstanden durch einen Unfall im Dienste selbst, zur Ausmusterung geführt hat, letzteres wenn die Untauglichkeit bedingt ist durch eine im Dienste zugezogene Krankheit, die vollständig geheilt wurde, welche aber eine andere Krankheit nach sich gezogen hat, die ihrerseits die Militärdienstuntauglichkeit bedingt.)

[50]) VSA 9/335.

[51]) VSA 2/258.

[52]) Das Bundesgericht im nicht publizierten Entscheide vom 3. 4. 1930 und 9. 7. 1930, Bise und Graf: a. a. O., S. 13, N. 4 und 5 zu Art. 2 lit. b; VSA 1/323; 3/259; 5/238.

[53]) Das Bundesgericht im nicht veröffentlichten Entscheide vom 12. 5. 1932, Bise und Graf: a. a. O., S. 14. N. 9 zu Art. 2 lit. b; VSA 5/234; 7/68.

Verschlimmerung betrachtet werden müssen, wenn das fragliche Leiden auch ohne diese Verschlimmerung die Untauglichkeit bedingt hätte. Wo das durch den Dienst verschlimmerte Leiden zu einem späteren Zeitpunkt auch ohne die durch die Dienstleistung erfolgte Verschlimmerung zur Ausmusterung geführt hätte, besteht der Kausalzusammenhang nur solange, als die Militärdienstuntauglichkeit ohne diese Verschlimmerung nicht eingetreten wäre[54]). Die Befreiung erstreckt sich nur auf die Dauer der infolge Militärdienstleistung entstandenen Untauglichkeit. Kommt diese in Wegfall und absolviert der Wehrpflichtige den ihm grundsätzlich obliegenden Militärdienst nicht, findet keine Enthebung von der Entrichtung der Ersatzabgabe statt; denn die Befreiung tritt nur ein, wenn die infolge Militärdienst entstandene Untauglichkeit die Voraussetzung für die Nichtleistung des gesetzlichen Militärdienstes darstellt. Die Kausalkette Militärdienst - Untauglichkeit - Nichterfüllung der Militärdienstpflicht wäre in jedem andern Falle unterbrochen. Dies zeigt sich bei temporärer Militärdienstuntauglichkeit, indem die Befreiung von der Ersatzabgabepflicht nur solange in Erscheinung tritt als die Untauglichkeit besteht[55]).

Nicht beigepflichtet werden kann Art. 17 VVo., wonach die vorzeitig in den Landsturm Versetzten, welche infolge Dienstes zur Dienstleistung in Auszug und Landwehr nicht mehr geeignet sind, eine Ersatzabgabe zu entrichten haben bei Nichtleistung des Landsturmdienstes[56]). In seinem Entscheide vom 22. Juni 1934[57]) ist das Bundesgericht der bundesrätlichen Praxis und der daraus entstandenen Verordnungsbestimmung entgegengetreten, indem es erklärte, daß die vorzeitig in den Landsturm Versetzten wegen Versäumnis der Waffen- und Kleiderinspektion nicht zur Ersatzabgabebezahlung herangezogen werden können, falls ihre Versetzung wegen dienstlich entstandener Untauglichkeit erfolgt war. Die Begründung bestand darin, daß der normalerweise von den landsturmpflichtigen Personen zu leistende Dienst nicht Militärdienst im

[54]) BGE 58 I 45.
[55]) Das Bundesgericht im nicht publizierten Entscheide vom 16. 1. 1930; Burckhardt: N. 2471bis; BGE 58 I 45; VSA 1/320; 5/55.
[56]) VSA 9/142.
[57]) BGE 60 I 137.

Sinne von Art. 1/1 MStG sei. Diese Argumentierung kann seit der Verbindlichkeit des Abänderungsgesetzes vom 28. 12. 38, welche die Ersatzabgabepflicht bis zum Ablauf desjenigen Kalenderjahres ausdehnt, in welchem der Schweizerbürger das 48. Altersjahr vollendet, nicht mehr Verwendung finden. Heute umfaßt der Dienstbegriff gemäß Art. 1/1 MStG auch den Landsturmdienst.

Die vorzeitig in den Landsturm versetzten Wehrpflichtigen schulden die Ersatzabgabe, weil sie den ihnen grundsätzlich obliegenden Dienst nicht absolvieren, d. h. denjenigen Dienst nicht leisten, welchen ihre in Auszug und Landwehr eingeteilten Alterskameraden erbringen[58]).

Versäumt nun aber ein vorzeitig zum Landsturm Versetzter z. B. eine Landsturmübung, entsteht die Ersatzabgabeschuld nicht wegen Versäumnis dieser Dienstleistung, sondern weil er keinen Dienst in einem Stab oder einer Einheit des Auszuges oder der Landwehr leistet. Absolviert er dagegen die Landsturmübung, so entsteht keine Abgabeschuld weil effektive Dienstleistung erfolgte. Ist aber ein solches Individuum infolge der Nichtleistung des ihm dem Grundsatze nach obliegenden Dienstes aus dem speziellen Grund von Art. 2 lit. b von der Ersatzabgabepflicht ausgenommen, darf keine Ersatzabgabe verlangt werden wegen Nichterbringen der von den Landsturmpflichtigen eingeforderten Leistungen. Aus den gleichen Erwägungen halte ich es für unrichtig, daß die Befreiung gemäß Art. 2 lit. b mit Bezug auf einen vorzeitig in den Landsturm Versetzten nicht mehr Platz greifen soll, wenn dieser Wehrmann auf Grund von Art. 13 MO von der Erfüllung der Militärdienstpflicht enthoben ist[59]). Im Gegensatz hiezu brachte der Bundesrat die Ausnahmebestimmung zur Anwendung, wenn neben einer dienstlich entstandenen Krankheit noch ein zweites Leiden des Wehrmannes besteht, das für sich allein die Untauglichkeit bedingt[60]).

7. Ausnahmen aus sozial-politischen Gründen.

A. Armengenössigkeit[61]).

[58]) BGE 56 I 279. Das Bundesgericht im nicht publizierten Entscheid vom 15. 7. 1930; Burckhardt: N. 2467 V.

[59]) VSA 4/61.

[60]) VSA 2/258.

[61]) MStG Art. 2 lit. a.

Wehrpflichtige, die nicht über die für ihren Lebensunterhalt erforderlichen Subsistenzmittel verfügen und demzufolge eine Unterstützung aus öffentlichen Geldern genießen, haben keine Ersatzabgabe zu entrichten. Die Unterstützungsbedürftigkeit selbst muß eine dauernde sein. Es genügt nicht der Umstand allein, daß vorübergehend Unterstützungsgelder bezogen werden[62]) oder eine bloße finanzielle Notlage vorliegt[63]). Die Unterstützung muß aus öffentlichen Mitteln erfolgen. Es kommen also vor allem die von der Heimat- oder Wohnsitzgemeinde ihren Bürgern bzw. Niedergelassenen gewährten Armenunterstützungen in Betracht, nicht aber Arbeitslosenunterstützung und Krisenhilfe[64]) oder die von Privatpersonen verabreichten Wohltätigkeitsgaben[65]).

B. Erwerbsunfähigkeit[66]).

Unter Erwerbsunfähigkeit ist die Unfähigkeit, die für den eigenen Lebensunterhalt und den der Familie notwendigen Mittel durch irgend eine Tätigkeit zu erwerben, zu verstehen[67]). Eine absolute Erwerbsunfähigkeit in dem Sinne, daß das betreffende Individuum außerstande wäre, irgendwelches Erwerbseinkommen zu erzielen, ist nicht erforderlich[68]). Anderseits genügt aber die Tatsache einer bloß verminderten Erwerbsfähigkeit nicht, wenn die für den Lebensunterhalt erforderlichen Mittel gleichwohl beschafft werden können[69]). Die Praxis hat ein Existenzminimum von Fr. 600.— angenommen, mit der Begründung, daß nur das, diesen Betrag übersteigende Einkommen als Bemessungsgrundlage Verwendung finde und das Gesetz diesen Betrag als unerläßliches Minimum für den Lebensunterhalt betrachte[70])[71]).

Der bundesgerichtlichen Auffassung kann nicht beige-

---

[62]) Das Bundesgericht im nicht publizierten Entscheide vom 3. 11. 1932, Bise und Graf: a. a. O., S. 12, N. 4 zu Art. 2 lit. a.

[63]) VSA 3/78.

[64]) Vgl. Fußnote 62.

[65]) Bettelmönche sind nicht öffentlich unterstützte Arme; Bise und Graf: S. 12, N. 5 zu Art. 2 lit. a.

[66]) MStG Art. 2, lit. a.

[67]) VSA 3/68; BBl. 05 II 389.

[68]) BGE 57 I 127.

[69]) VSA 7/253.

[70]) BGE 57 I 127.

[71]) a. A. der Bundesrat, vgl. BBl. 1905 II 390.

stimmt werden, weil der Gesetzgeber mit der Freilassung von Fr. 600.— von der „Zuschlagspflicht" nicht bezweckt, diejenigen Subsistenzmittel von der Bemessungsgrundlage auszunehmen, welche der Ersatzpflichtige zur Bestreitung seines notwendigen Lebensunterhaltes und desjenigen seiner Familie bedarf[72]). Die Erwerbsunfähigkeit selbst muß bedingt sein durch körperliche oder geistige Gebrechen des Wehrpflichtigen. Die Tatsache einer geistigen oder körperlichen Abnormalität an sich genügt nicht, wenn diese nicht die Erwerbsunfähigkeit zur Folge hat[73]), d. h. eine Befreiung tritt nicht ein, wenn trotzdem die für den Lebensunterhalt erforderlichen Mittel durch Arbeit beschafft werden können[74]). Vermag der Erwerbsunfähige mit Hilfe seines Vermögens für den Unterhalt aufzukommen, so tritt Befreiung nicht ein[74 bis]). Als Vermögen kommt das der Eltern des Wehrpflichtigen nicht in Betracht[75]).

3. Abschnitt.

Die Einwirkung der Ersatzabgabepflicht auf dritte Personen

§ 8. Die solidarische Mithaftung der Eltern.

Die Eltern haften für die von ihren minderjährigen Söhnen geschuldeten Ersatzabgaben. Soweit es sich um die von großjährigen Söhnen geschuldeten Ersatzabgaben handelt, besteht ein Haften der Eltern nur unter der Voraussetzung, daß der Sohn mit ihnen in Hausgemeinschaft lebt[1]).

Begrifflich ist zwar eine Haftung aus der Ersatzabgabeforderung lediglich mit Bezug auf das Ersatzabgabesubjekt

[72]) Blumenstein: a. a. O., S. 263.
[73]) VSA 2/53; 4/379.
[74]) Daß die Erwerbsunfähigkeit in diesem Sinne verstanden werden muß, geht aus dem franz. Text, lautend: „Ceux qui par suite d'infirmité physique ou intellectuelle sont incapables de subvenir a leur existence par travail et ne possèdent pas ....", eindeutig hervor.
[74 bis]) Salis: N. 1314.
[75]) VSA 3/67.
[1]) MStG Art. 9.

denkbar. Wo deshalb das Gesetz Personen, die nicht als Subjekte am Abgabeschuldverhältnis beteiligt sind, für die Abgabeschuld haften läßt, geschieht dies aus fiskalischen Gründen. Eine Rechtfertigung der Mitverpflichtung der Eltern kann vom rechtlichen Standpunkt aus nicht gegeben werden. Die vom Gesetzgeber verfolgte Absicht besteht darin, zu bewirken, daß die Mithaftenden entweder als gesetzliche Vertreter die Entrichtung für den Vertretenen vornehmen oder dem Ersatzpflichtigen die Mittel verschaffen, welche er zur Erfüllung seiner Zahlungspflicht benötigt. Will man die Motive des Gesetzgebers nicht als ungerechtfertigt bezeichnen, müssen die wirklichen Lebensverhältnisse erkannt werden. Führen Eltern und Kinder einen gemeinsamen Haushalt, geschieht dies meist in der Weise, daß der Erwerb aller in die gleiche Kasse fließt, und die Vermögensinhaber sind vielfach die Eltern allein, obschon die Söhne zur Mehrung des Vermögens auch beigetragen haben. Diese Erwägungen dürfen aber nicht bei der Interpretation des Art. 9 MStG Verwendung finden, um damit eine Haftung der Eltern für die Ersatzabgabeforderungen der großjährigen, auswärtswohnenden Söhne herzuleiten[2]).

2. Kapitel.

Das objektive Moment

§ 9. Die Ersatzabgabeforderung.

I. Die Entstehung.

Die Ersatzabgabeforderung ist als obligatio ex lege charakterisiert worden. Damit ist aber lediglich gesagt, daß die Ersatzabgabeforderung kraft des Gesetzes entsteht. Nur der Rechtsgrund ist somit bekannt, nicht aber die Voraussetzungen, bei de-

[2]) Salis: N. 1327; BBl. 1880/491.

ren Verwirklichung dem Ersatzabgabegläubiger ein Forderungsanspruch entstehen soll. Die Erfüllung dieser Voraussetzungen bildet den sog. Entstehungsgrund der Ersatzabgabeforderung[1]).

1. Entstehungsgeschichte und Auslegung von Art. 1/1 MStG.

Art. 1 MStG umschreibt die Voraussetzungen, bei deren Vorhandensein die Ersatzabgabeforderung entstehen soll. Wichtig ist vor allem, ob neben militärdienstuntauglichen Schweizerbürgern und temporär befreiten usw. auch die in der Armee eingeteilten Wehrpflichtigen bei Dienstversäumnis eine Abgabe zu entrichten haben.

In der 1. Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über ein Militärsteuergesetz vom 17. Mai 1875[2]) werden in Art. 1 des bundesrätlichen Vorschlages die eingeteilten Wehrpflichtigen, die einen Dienst versäumen, ausdrücklich als ersatzpflichtig betrachtet. Der Gesetzgeber hat mit unbedeutenden redaktionellen Aenderungen den Art. 1 vollinhaltlich zum Seinigen gemacht. Auch der 1. Entwurf zu einem Gesetz betr. den Militärpflichtersatz vom 23. 12. 1875[3]), der vom Volke verworfen wurde, enthält in Art. 1/3 die ausdrückliche Bestimmung, daß eingeteilte Wehrpflichtige bei Dienstversäumnis eine Ersatzabgabe zu entrichten haben. In der zweiten Botschaft des Bundesrates über ein Militärsteuergesetz vom 30. 10. 1875[4]) wird mitgeteilt, daß eine Reihe von Bedenken, welche in der Volksabstimmung für die Verwerfung gewirkt haben, durch Entgegenkommen behoben werden sollen. Der Bundesrat trug dem Wunsche der militärdienstleistenden Wehrpflichtigen, diese wegen Dienstversäumnis der Ersatzpflicht nicht zu unterwerfen, in beschränktem Maße Rechnung. Wer nach persönlicher Dienstleistung während mindestens 8 Jahren für den Rest des wehrpflichtigen Alters dienstuntauglich wird, soll nur die Hälfte der Abgabe zu bezahlen haben[5]). Die Ersatzpflicht der eingeteilten Wehrpflichtigen wegen Dienstversäumnis wurde ausdrücklich erwähnt und bei Nachholung des versäumten Dienstes ein Rück-

[1]) Blumenstein: schweiz. Zollrecht, S. 24.
[2]) BBl. 1875 III 135 ff., insbesondere S. 156.
[3]) BBl. 1875 IV 1263 Art. 1/3.
[4]) BBl. 1876 IV 119.
[5]) Art. 1/4 des zweiten bundesrätlichen Entwurfes.

erstattungsanspruch dem Ersatzabgabeschuldner eingeräumt[6]). Im 2. Entwurfe zu einem BG betr. Militärpflichtersatz vom 27. 3. 1877[7]), welcher die Zustimmung des Volkes auch nicht erhielt, fehlt in Art. 1 eine ausdrückliche Hervorhebung der Ersatzpflicht der eingeteilten Wehrpflichtigen wegen Dienstversäumnis. Von einem Recht, die bezahlte Ersatzabgabe bei Nachholung des versäumten Dienstes zurückzufordern, ist im ganzen zweiten Entwurf der Bundesversammlung nicht die Rede. Es wird lediglich gesagt, daß Wehrpflichtige, welche nach persönlicher Dienstleistung während mindestens 8 Jahren für den Rest des militärpflichtigen Alters dienstuntauglich oder nach Art. 2 MO von 1874 temporär befreit werden, nur die Hälfte der gesetzlichen Abgabe zu entrichten haben.

Die Weglassung der ausdrücklichen Erwähnung der Ersatzpflicht der Eingeteilten wegen Dienstversäumnis legt den Gedanken nahe, daß aus diesem Grunde keine Ersatzabgabeverpflichtung entstehen soll. Der Gesetzgeber hat wohl dem Wunsche der eingeteilten Wehrpflichtigen entsprochen und will wegen Dienstversäumnis keine Ersatzabgabe erheben. Diese Ansicht wird bestärkt durch die Tatsache, daß der zweite Entwurf der Bundesversammlung bei Dienstnachholung dem Ersatzabgabeschuldner kein Rückerstattungsanspruch einräumt, obschon unter der Herrschaft der MO von 1874 die versäumten Dienste grundsätzlich nachzuholen waren[8]). Will man aber diese Auffassung ablehnen, so scheint es nicht sehr konsequent zu sein, daß die Tatsache der Erfüllung der Militärdienstpflicht während mindestens 8 Jahren nur ein Grund für die Herabsetzung des Ersatzabgabebetrages sein soll, wenn ein Schweizerbürger wegen Dienstuntauglichkeit oder temporärer Befreiung die Militärdienstpflicht nicht erfüllt. Wenn ein bestimmtes Minimum von Dienstjahren bei der Bemessung des Ersatzabgabebetrages mitbestimmend sein soll, so bleibt es unerklärlich, warum dies nicht auch der Fall sein soll, wenn ein eingeteilter Wehrpflichtiger nach 8 Dienstjahren im 9. Jahre z. B. wegen Krankheit die gesetzlichen Verpflichtungen nicht erfüllen kann. Eine vernünf-

[6]) Art. 1/3.
[7]) BBl. 1877 II 655.
[8]) MO von 1874 Art. 82 und 85.

tige Lösung dieser Regelung kann nur gegeben werden unter der Annahme, wegen Dienstversäumnis sei überhaupt keine Ersatzabgabe zu entrichten.

Die eigentlichen Motive, die den Gesetzgeber bewogen haben, die Bestimmung in Art. 1 der ersten beiden bundesrätlichen Entwürfe und seines eigenen ersten Entwurfes, die die Ersatzpflicht der eingeteilten Wehrmänner wegen Dienstversäumnis ausdrücklich vorsah, in seinem zweiten Gesetzesentwurf wegzulassen und alle vorherigen Entwürfe in diesem Punkte abzuändern, konnte nicht eruiert werden. Aus den Materialien ist nur ersichtlich, daß von verschiedener Seite ein Antrag auf Streichung des dritten Absatzes des Art. 1 des zweiten bundesrätlichen Entwurfes, der die Ersatzpflicht wegen Dienstversäumnis vorsah, gestellt wurde[9]). Schließlich hat der Nationalrat die Streichung beschlossen. Allein, ob die Weglassung erfolgte, weil man der Ansicht war, die Ersatzpflicht der eingeteilten Wehrpflichtigen wegen Dienstversäumnis sei im 1. Absatz des Artikels inbegriffen und bedürfe daher keiner besondern Niederlegung im Gesetz oder weil die genannten Personen der Ersatzpflicht gar nicht unterworfen sein sollten, konnte nicht festgestellt werden. Der Ständerat pflichtete dem Nationalrat diskussionslos bei[10]). Doch mag eine Aeußerung der ständerätlichen Kommission zum BG über den Militärdienstpflichtersatz erwähnt werden. Der Bericht, der allerdings anläßlich der Beratung des 1. Entwurfes durch den Ständerat erstattet wurde, führt aus, die Kommission beantrage die Streichung der in Rede stehenden Bestimmung (drittes Alinea des Art. 1) und zwar in dem Sinne, daß die eingeteilten Wehrpflichtigen wegen Dienstversäumnis nicht zur Bezahlung der Ersatzabgabe verhalten werden sollen[11]).

Der zweite Gesetzesentwurf ist vom Volke abgelehnt worden, sodaß der Bundesrat in der Botschaft vom 23. 4. 1878 den eidg. Räten einen dritten bundesrätlichen Gesetzesentwurf unterbreitet hatte[12]). In Art. 8 kam der Grundsatz zum Ausdruck,

[9]) Protokoll der 49. Sitzung des schweiz. Nationalrates vom 6. und 9. 3. 1877.
[10]) Protokoll des Ständerates vom 22. 3. 1877.
[11]) BBl. 1875 IV 82.
[12]) BBl. 78 II 538.

daß eingeteilte Wehrpflichtige wegen Dienstversäumnis eine Ersatzabgabe zu entrichten haben; denn der zitierte Artikel 8 bestimmte, bei Dienstversäumnis, deren Dauer weniger als die Hälfte des ganzen zu leistenden Dienstes ausmacht, sei nur die halbe Ersatzabgabe zu entrichten. In der Beratung des dritten Gesetzesentwurfes durch die eidgenössischen Räte wurde aber diese Norm gestrichen[13]). Das geltende Gesetz stimmt in dieser Hinsicht überein mit dem zweiten Gesetzesentwurf. Daß die eingeteilten Wehrmänner wegen Dienstversäumnis ersatzpflichtig sein sollen, hat keine ausdrückliche Erwähnung zu verzeichnen.

Der Streit um den Grundsatz der Ersatzpflicht wegen Versäumnis einzelner dienstlicher Verpflichtungen flammte wieder auf anläßlich der Bekanntmachung der ersten bundesrätlichen Verordnung zum Militärsteuergesetz vom 16. Oktober 1878. Die Nationalräte von Büren und Häberlin reichten am 4. Dez. 1878 eine Motion ein des Inhaltes, Art. 1 der Verordnung vom 16. Oktober 1878 gehe über die Bestimmung des Gesetzes hinaus. Art. 1/1 des Gesetzes bestimme, Wehrpflichtige, die überhaupt keinen Militärdienst leisten, hätten eine jährliche Ersatzabgabe zu entrichten, während der Art. 1 der zitierten Verordnung neben den ganz und teilweise befreiten Personen auch die eingeteilten Wehrpflichtigen, die den Dienst in einem Jahre versäumt haben, als ersatzpflichtig betrachte. Eine ähnliche Bestimmung hätten auch der erste Gesetzesentwurf und die bundesrätlichen Entwürfe zu der Gesetzesvorlage enthalten; sie sei aber bei der Beratung durch die Räte aus den Gesetzesentwürfen gestrichen worden, weil die eingeteilten Wehrpflichtigen wegen Dienstversäumnis keine Ersatzabgabe entrichten sollten[14]).

In der Botschaft vom 7. März 1879[15]) nahm der Bundesrat Stellung zu seiner Auslegung des Art. 1/1 MStG und stellte fest, Gesetz und Vollziehungsverordnung stünden nach seiner Ansicht nicht in Widerspruch. Die vorgebrachte Begründung

---

[13]) Protokoll des Nationalrates vom 27. 6. 1878, des Ständerates vom 28. 6. 1878.
[14]) Salis: N. 1289.
[15]) BBl. 1879 I 379.

der bundesrätlichen Ansicht entbehrt jedoch größtenteils jeglicher Stichhaltigkeit. Der Bundesrat ließ die bisher in den Kantonen geübte Praxis eruieren und kam zu dem Ergebnis, daß 23 Kantone wegen Dienstversäumnis von den Eingeteilten eine Ersatzabgabe erheben. Wollte man mit der bisherigen Praxis brechen, so entstünde für Bund und Kantone eine fühlbare finanzielle Einbuße und es würde darunter die militärische Disziplin (!) leiden und stoßende Ungleichheiten in der Behandlung der Ersatzpflicht entstehen[16]). Eine Abänderung der Vollziehungsverordnung im Sinne der Motion werde, weil den militärischen und finanziellen Interessen nachteilig, von den meisten Kantonen nicht gewünscht (!) Von juristischem Wert scheint eher die Interpretation des Art. 1/1 MStG zu sein. Hier wird ausgeführt, die zitierte Bestimmung wolle sagen, jeder Schweizerbürger eines bestimmten Alters habe für jedes Jahr, in welchem er keinen Dienst leistet, eine Ersatzabgabe zu entrichten. „Der Sinn und Geist des Gesetzes will, daß jeder, der seinen Dienst nicht effektiv leistet, dafür zur Steuer herangezogen werde und schließt jede Ausnahme, die nicht ausdrücklich erwähnt ist, aus. Letzteres treffe aber nicht zu hinsichtlich der Dienstversäumnis der eingeteilten Wehrpflichtigen. Die Streichung in den Beratungen der eidgenössischen Räte sei nur erfolgt, weil Art. 1/1 den Grundsatz, daß wegen Dienstversäumnis eine Ersatzabgabe zu entrichten sei, schon enthalte und die Bestimmung, die ausdrücklich die Ersatzpflicht wegen Dienstversäumnis vorsah, habe den Grundsatz des Art. 1/1 nur näher ausgeführt, nicht aber einen selbständigen Tatbestand aufgestellt."

Die Mehrheit der nationalrätlichen Kommissionsmitglieder unterstützte die Motion und führte aus, die Auffassung des Bundesrates über die Streichung der Bestimmung, wonach wegen Dienstversäumnis eine Ersatzabgabe entrichtet werden müsse, sei unrichtig, weil Art. 1/1 seinem Wesen nach dies nicht in sich schließe. „Art. 1/1 MStG sagt, daß eine Steuer zu zahlen hat, wer k e i n e n Dienst leistet und das hat die Bedeutung, daß wer

[16]) Daß die versäumten Dienste nachzuholen sind und das Gesetz für diese Fälle keinen Rückerstattungsanspruch vorsieht, hat man wahrscheinlich vergessen und nicht als stoßende Ungleichheit empfunden.

überhaupt keinen Dienst leistet, zahlen soll. Der Grundsatz, daß wegen Dienstversäumnis eine Ersatzabgabe zu entrichten ist, sei darin nicht enthalten."

Mit dem Bundesbeschluß vom 20./22. März 1879 fand die Angelegenheit ein Ende, indem der Antrag der Kommissionsminderheit, daß wegen Dienstversäumnis grundsätzlich eine Ersatzabgabe geschuldet werde, von den Räten die Zustimmung erhielt. Der Bundesrat wurde aber eingeladen zu untersuchen, ob für gewisse Kategorien (Krankheit) eine Reduktion möglich wäre.

Schon verschiedentlich wurde betont, die Motive des Gesetzgebers nähmen an der Verbindlichkeit des Gesetzes nicht teil, sodaß man bei der Auslegung des Art. 1/1 MStG nicht an die Entstehungsgeschichte gebunden ist[17]). Will man den Inhalt der zitierten Vorschrift ermitteln, so hat man sich nur an das Gesetz selbst zu halten und die Norm nach deren Zweck und Bedeutung auszulegen[18]).

Stützt man sich einzig und allein auf den Wortlaut, ist festzustellen, daß dieser zwei verschiedene Sinne vermittelt. Wie oben schon dargelegt wurde, kann der Art. 1/1 den Sinn haben, jeder wehrpflichtige Schweizerbürger, der seinen militärischen Verpflichtungen nicht restlos durch effektive Dienstleistung nachkommt, habe eine Abgabe zu entrichten, oder die Bedeutung des Wortes „keinen" absolut verstanden, wird dem zitierten Artikel die ratio beigelegt werden müssen, daß nur diejenigen wehrpflichtigen Schweizerbürger eines bestimmten Alters eine Ersatzabgabe zu entrichten haben, die überhaupt keinen Militärdienst leisten. Eingeteilte Wehrpflichtige würden im letzteren Falle keine Ersatzabgabe zu entrichten haben bei Dienstversäumnis. Zieht man ausschließlich den Wortlaut des Art. 1/1 zur Eruierung seines Sinnes zu Rate, wird das Ergebnis immer zweideutig bleiben müssen. Man darf hingegen nicht außer acht lassen, daß auf Grund der ursprünglichen Regelung, wonach nur wehrpflichtige Individuen, die nach mindestens acht Dienstjahren dienstuntauglich oder temporär befreit werden, die Hälfte

---

[17]) Tuor: Das schweiz. Zivilgesetzbuch S. 32 mit Zitaten bundesgerichtlicher Entscheide; Reichel: Gesetz und Richterspruch, S. 64.

[18]) Bühler: Lehrbuch des Steuerrechts, I. Bd., S. 49 ff.

des für die betr. Altersklasse festgesetzten Abgabebetrages zu bezahlen hatten. Von dieser Vergünstigung wären die eingeteilten Wehrpflichtigen wegen Dienstversäumnis ausgeschlossen, wenn man die vom Bundesrat vertretene Meinung als richtig bezeichnen will. Ferner muß berücksichtigt werden, daß nach dem rechtlichen Zustand, wie er vor dem Inkrafttreten der Verordnung vom 24. 4. 1885[19]) (Rückerstattungsverordnung) bestund, die versäumten Dienste nachzuholen waren, dem Ersatzabgabeschuldner aber kein Rückerstattungsanspruch zustand. Die eingeteilten Wehrpflichtigen mußten also den versäumten Dienst effektiv leisten und eine „Ersatzabgabe" bezahlen. Dieser rechtliche Zustand ist aber mit der Funktion des Institutes des Militärpflichtersatzes unvereinbar, widerspricht dem Grundsatz der Rechtsgleichheit und verstößt gegen die Gerechtigkeit. Eine Lücke im Gesetze ist unverkennbar vorhanden, wenn die eingeteilten Wehrpflichtigen bei Dienstversäumnis eine Abgabe bezahlen sollen. Aber gerade der Umstand, daß diese Auslegung des Art. 1/1 eine Gesetzeslücke bedingt, spricht gegen deren Richtigkeit. Damit ist entschieden, daß Art. 1/1 sagen will, ausschließlich diejenigen Schweizerbürger eines bestimmten Alters, welche überhaupt keinen Militärdienst leisten, sollen eine Ersatzabgabe bezahlen, nicht aber die eingeteilten Wehrmänner bei Dienstversäumnis. Ohne Herbeiziehung der Entstehungsgeschichte, die zweifellos der vom Bundesrat vertretenen Ansicht über den Sinn von Art. 1/1 entgegensteht, dürfte in schlüssiger Weise dargelegt worden sein, daß die Vollziehungsverordnungen vom 16. Oktober 1878[20]) und 1. Juli 1879[21]) mit dem MStG[22]) in Widerspruch gestanden haben, indem letzteres wegen Dienstversäumnis keine Ersatzpflicht eintreten lassen wollte.

Der Mangel einer eidg. Verwaltungsgerichtsbarkeit machte sich hier insofern geltend, als eine gesetzmäßige Vollziehungsverordnung nicht durch einen unabhängigen Richter aufgehoben und damit einer gesetzeswidrigen Praxis Einhalt geboten wurde. Die oben aufgezeigten Gesetzeslücken sind in der Folgezeit auch

[19]) A. S. 8/85; Salis: N. 1302/03.
[20]) A. S. 3/571.
[21]) A. S. 4/188.
[22]) A. S. 3/565.

vom Bundesrat konstatiert worden. Seit dem Erlaß der Verordnung von 1885 steht dem Schweizerbürger bei Nachholung versäumter Dienste ein Rückforderungsrecht auf die entrichtete Ersatzabgabe zu, und durch den Bundesbeschluß vom 18. Februar 1921[23]) ist der Art. 6 MStG dahin ergänzt worden, daß bei einer minimalen Dienstzeit von 8 Jahren oder, wenn ein Wehrpflichtiger mehr als 250 Tage Aktivdienst geleistet hat, in allen Fällen der Ersatzpflicht eine Hälftereduktion der für die betr. Altersklasse festgesetzten Ersatzabgabe eintreten soll und nicht nur wenn der Wehrpflichtige dienstuntauglich oder temporär befreit ist. Die Praxis weist in ihrer über 60jährigen Dauer mit Bezug auf den Grundsatz der Ersatzpflicht wegen Dienstversäumnis eine derartige Konstanz und absolute Einhelligkeit auf[24]), daß sie von fast gewohnheitsrechtlicher Bedeutung ist[25]). Den Streit vor dem obersten eidgenössischen Gerichtshof heute wieder aufzurollen, wäre praktisch erfolglos. Steht man auf dem Boden der Möglichkeit gewohnheitsrechtlicher Rechtsbildung im Verwaltungsrecht, so wären hierzu die Voraussetzungen wohl erfüllt[26]). Das Bundesgericht hat auch schon die Möglichkeit von gewohnheitsrechtlicher Rechtsbildung im Gebiete des Militärpflichtersatzes angenommen[27]). Lehnt man aber die Annahme von Gewohnheitsrecht ab[28]), kann mit einiger Gewißheit angenommen werden, das Bundesgericht würde aus Gründen der Rechtssicherheit für die Beibehaltung der früher geübten Praxis eintreten. Das Bundesgericht hat schon zu wiederholten Malen auch ohne gesetzliche Grundlage die vom Bundesrat geübte Praxis fortgesetzt.

2. Der Entstehungstatbestand der Ersatzabgabeforderung.

Leistet ein im militärdienstpflichtigen Alter stehender Schweizerbürger während einer Ersatzabgabeperiode infolge Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht im gan-

[23]) A. S. 37/357.
[24]) Salis: N. 1290—92; 1296—98; Burckhardt: N. 2463—65bis.
[25]) Blumenstein: Die Verbindlichkeit der Verordnungen für die kant. Steuerrekursinstanzen VSA 6/289 ff.
[26]) Vgl. Wörterbuch des deutschen Staats- und Verwaltungsrechts 1913, Bd. II, S. 287 ff. sub verbo Gewohnheitsrecht.
[27]) BGE 56 I 42.
[28]) Burckhardt: Die Organisation der Rechtsgemeinschaft, S. 223 ff.

zen Umfange oder von einzelnen militärischen Verpflichtungen oder infolge Dienstverweigerung keinen oder nur im beschränkten Maße Militärdienst, schuldet er eine Ersatzabgabe[29]). Den Entstehungsgrund der Ersatzabgabeforderung bildet die Nichtleistung von Militärdienst, den das wehrpflichtige Individuum während der Ersatzabgabeperiode grundsätzlich zu absolvieren hat.

A. Der Begriff des Militärdienstes.

Der Begriff des Militärdienstes im Sinne von Art. 1/1 MStG umfaßt nach der Ausgestaltung durch die Praxis, welche in der Vollziehungsverordnung von 1934 ihren jüngsten Niederschlag gefunden hat, nicht nur den Militärdienst im eigentlichen Sinne, d. h. Aktivdienst[30]) und Instruktionsdienst. Der Dienstbegriff hat eine Erweiterung erfahren, indem dieser nach der heutigen Regelung auch die Waffen- und Kleiderinspektion[31]) sowie die Schießübung in sich schließt[32]).

Nach dem heutigen Stand der Gesetzgebung, wonach sich die Ersatzabgabepflicht auch über das landsturmpflichtige Alter erstreckt, muß der Landsturmdienst ebenfalls als Militärdienst betrachtet werden. Die vor dem Inkrafttreten des BG vom 22. 12. 1938 geübte Praxis subsumierte die normalerweise von den Landsturmpflichtigen zu bestehenden Dienstleistungen nicht unter den Dienstbegriff von Art. 1/1 MStG[33]).

Dagegen kann die Leistung von Hilfsdiensten nicht als Militärdienst im ersatzabgaberechtlichen Sinn bezeichnet werden[34]). Wenn Art. 20bis Abs. 1 des BG über die Ausdehnung der Wehrpflicht vom 22. 12. 1938[35]) bestimmt, daß der von den Hilfsdienstpflichtigen absolvierte Ausbildungskurs und aktive Dienst als Militärdienst gelten soll, muß diese Vorschrift in Verbindung mit dem letzten Satze von Art. 20bis Abs. 1, welcher lautet: „Die Bundesversammlung stellt die Grundsätze betr. die Militärver-

[29]) MStG Art. 1/1; MO Art. 3.
[30]) Als Aktivdienst fällt auch der kant. Ordnungsdienst für das Ersatzabgaberecht in Betracht. Salis: N. 1296.
[31]) VVo. Art. 13 lit. b; VSA 3/350; 3/173; 5/59.
[32]) VVo. Art. 13 lit. b; BGE 60 I 280.
[33]) BGE 56 I 279; 60 I 137; Burckhardt: N. 2467—71bis.
[34]) Lienhart: a. a. O., S. 66.
[35]) A. S. 55/345.

sicherung und die Soldverhältnisse auf", interpretiert werden. Hilfsdienst gilt ausschließlich mit Bezug auf das Militärversicherungsrecht und die Regelung über die Soldausrichtung als Militärdienst. Denn Art. 20bis Abs. 2 führt aus: „Der Hilfsdienstpflichtige ist in den Jahren, in denen er Instruktionsdienst oder aktiven Dienst leistet, je nach der Dauer dieser Dienstleistung, ganz oder teilweise von der Militärsteuerpflicht befreit. Der Bundesrat stellt die näheren Vorschriften für die Durchführung dieses Grundsatzes auf." Dadurch wird ausdrücklich festgestellt, daß die im ersten Absatz des Art. 20bis erfolgte Gleichstellung des Hilfsdienstes mit dem Militärdienst sich nicht auf das Ersatzabgaberecht bezieht, andernfalls eine expressis verbis hervorgehobene Befreiung von der Abgabepflicht wegen Hilfsdienstleistung nicht erforderlich gewesen wäre.

Art. 18 VVo. bestimmt, daß der durch Dienst verursachte Spitalaufenthalt im Hinblick auf den Militärpflichtersatz als Dienst gilt. Der Ursprung dieser Bestimmung wird sofort erkenntlich, wenn man auf die Praxis zurückgreift. In seinem Entscheide vom 10. 10. 1921[36]) hat der Bundesrat festgestellt, lediglich der durch Dienstleistung verursachte Spitalaufenthalt gelte als Militärdienst, dagegen nicht wenn der im Dienst erkrankte Wehrmann sich Heimpflege angedeihen lasse. Diese Regelung trifft wohl für das Militärversicherungsrecht zu[37]). Die Grundsätze des Militärversicherungsrechtes dürfen nicht kurzweg zur Beurteilung ersatzabgaberechtlicher Fragen Verwendung finden. Wenn nach Art. 11 der zitierten Verordnung die Spitalgänger als im Militärdienst befindlich betrachtet werden und unter den militärischen Gesetzen stehen, stellt der Spitalaufenthalt dennoch keine effektive Militärdienstleistung dar, darf also mangels ausdrücklicher gegenteiliger, positiv-rechtlicher Vorschrift nicht als Militärdienst im abgaberechtlichen Sinn betrachtet werden[38]). Auch bei sehr freier Interpretation des Art. 1 MStG kann der durch Militärdienst verursachte Spitalaufenthalt nicht als Militärdienst im abgaberechtlichen Sinn be-

[36]) VSA 3/74.

[37]) Art. 19 des BG betr. Militärversicherung vom 28. 6. 1901, und Art. 11 der daherigen Vollziehungsverordnung vom 12. 11. 1901 (A. S. 18/851).

[38]) VSA 5/53 betrachtet nur effektiv geleisteten Dienst als Wehrpflichterfüllung.

zeichnet werden. Was für das Militärversicherungsrecht gilt, muß nicht notwendigerweise auch im Ersatzabgaberecht Anwendung finden. Diese Behauptung vermag auch nicht der Umstand zu entkräften, daß der Spitalaufenthalt als Militärdienst im Dienstbüchlein eingetragen wird, was der Bundesrat später selbst richtigerweise festgestellt hat[39]).

Nach meinem Dafürhalten läßt sich dieser Tatbestand unter Art. 2 lit. b MStG subsumieren, wonach Wehrpflichtige, welche infolge Dienstes militäruntauglich geworden sind, von der Entrichtung einer Ersatzabgabe enthoben werden. Für die Anwendung der zitierten Vorschrift setzt der Bundesrat eine erfolgte sanitarische Ausmusterung voraus[40]). In der Praxis wird das in der Regel zutreffen. Das Gesetz selbst enthält darüber keine Anhaltspunkte. Wenn ein Wehrmann infolge Dienstes einer Spital- oder Heimpflege bedarf, so ist er während dieser Zeit außerstande Militärdienst zu leisten, d. h. er ist militärdienstuntauglich. Allerdings liegt kein obrigkeitlicher Akt vor, welcher die Militärdienstuntauglichkeit feststellt und eine Ausmusterung verfügt. Der Natur der Sache nach ist der Wehrpflichtige gleichwohl infolge Dienstes zur Erfüllung der militärischen Pflichten nicht geeignet. Hier liegt ein Fall temporärer Dienstuntauglichkeit vor. Beschreitet man den hier vorgezeichneten Weg, muß der infolge Dienstes der Heimpflege Bedürftige und nicht allein der Spitalgänger von der Ersatzabgabe befreit werden. Diese Lösung muß als gerecht bezeichnet werden, denn sie berücksichtigt nicht willkürlich ausschließlich den dienstlich verursachten S p i t a l a u f e n t h a l t.

Von Rekurrenten wurden zu unrecht schon verschiedenartige Dienstleistungen als unter den Dienstbegriff von Art. 1/1 MStG fallend betrachtet. Einige Beispiele seien erwähnt: Dienst in kant. Musikkorps[41]); Dienstleistung bei einer Motorwagenschatzungskommission[42]); außerdienstliche militärische Verwaltungstätigkeit eines Offiziers (Führung der Korpskontrolle)[43]); Motorwagendienst in einer Hilfsdienstformation[44]);

[39]) VSA 10/147.
[40]) VSA 3/75.
[41]) Salis: N. 1280.
[42]) VSA 10/147.
[43]) VSA 8/61.
[44]) VSA 3/167.

der anläßlich einer Truppeneinquartierung von einem Gemeindebeamten in dieser Eigenschaft geleistete „Dienst“[45]; örtlicher Luftschutzdienst[46]). Für die Beurteilung der Frage, ob ein Dienst als Militärdienst im Sinne von Art. 1/1 MStG zu bezeichnen ist, fallen formelle Momente, wie Eintrag des Dienstes in das Dienstbüchlein, Verwendung militärischer Marschbefehle oder Gradbezeichnung des Dienstpflichtigen außer Betracht; maßgebend ist die Natur des geleisteten Dienstes[47]).

B. Die Voraussetzungen der Nichtleistung von Militärdienst.

Die Ersatzabgabe wird erhoben, wenn ein wehrpflichtiges Individuum die gesetzliche Militärdienstpflicht nicht erfüllt und daher während der Ersatzabgabeperiode keinen Militärdienst leistet. Wir müssen zuerst feststellen, unter welchen Voraussetzungen die gesetzliche Militärdienstpflicht nicht erfüllt wird.

Da einerseits auf Grund von BV 18/1 und den daherigen Ausführungsbestimmungen jeder Schweizerbürger eines bestimmten Alters dem Grundsatze nach der Militärdienstpflicht unterworfen ist und anderseits die verpflichteten Subjekte nur beim Vorhandensein bestimmter Voraussetzungen durch die Militärbehörden nicht zur effektiven Erfüllung der Militärdienstpflicht verhalten werden können, läßt sich feststellen, unter welchen mittelbaren Voraussetzungen eine Abgabeforderung zur Entstehung gelangt. Die Unzulässigkeit, zur Erfüllung der Militärdienstpflicht verhalten zu werden, kann sich auf alle oder nur einzelne bestimmte Obliegenheiten, welche die Militärdienstpflicht in sich schließt, beziehen. Dementsprechend kann man von der Enthebung der Erfüllung der Militärdienstpflicht im ganzen Umfange oder von der Enthebung der Erfüllung einzelner militärischer Verpflichtungen sprechen.

a) Die Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht im ganzen Umfange.

Ist einer oder mehrere der nachgenannten Tatbestände in der Person eines im militärdienstpflichtigen Alter stehenden Schweizerbürgers erfüllt, so ist er von der Erfüllung der Militärdienstpflicht in ihrem ganzen Umfange enthoben, d. h. das

[45]) VSA 2/154.
[46]) BGE 63 I 251.
[47]) VSA 10/147.

betr. Individuum kann zu keiner militärischen Leistung, die für die Entstehung der Ersatzabgabeforderung relevant ist[48]), verhalten werden. Die Militärdienstpflicht wird demzufolge in ihrem ganzen Umfange effektiv nicht erfüllt werden (für die Entstehung der Abgabeforderung ist diese Tatsache jedoch nur von untergeordneter Bedeutung).

aa) Militärdienstuntauglichkeit.

Darunter versteht man die Tatsache, daß ein Schweizerbürger im Hinblick auf seine körperlichen oder geistigen Eigenschaften nicht befähigt ist, überhaupt Militärdienst irgendeiner Art zu leisten oder nicht fähig ist, denjenigen Militärdienst zu absolvieren, der entsprechend dem Alter grundsätzlich zu erbringen wäre. Als Militärdienstuntaugliche kommen Personen mit nachfolgenden Eigenschaften in Betracht:

α) Untauglichkeit

β) Hilfsdiensttauglichkeit

γ) Individuen über deren Tauglichkeit der behördliche Entscheid verschoben wurde (sog. Zurückgestellte MO Art. 5)[49])

δ) Die aus außerdienstlichen Gründen vorzeitig in den Landsturm oder einen Dienstzweig versetzten Schweizerbürger[50]).

Die vorzeitige, d. h. die vor Erreichung des 40. Altersjahres erfolgte Versetzung in den Landsturm bzw. in einen Dienstzweig muß aus außerdienstlichen Gründen erfolgen[51]), im Gegensatz zu den Wehrmännern, welche aus dienstlichen Gründen in eine ihrem Alter nicht entsprechende Heeresklasse versetzt werden[52]). Die vorzeitige Versetzung in den Landsturm bzw. in einen Dienstzweig wegen Untauglichkeit für die Dienstleistung in Auszug und Landwehr hat eine Enthebung von der Absolvierung des Militärdienstes in Auszug und Landwehr, d. h. von

---

[48]) Ob damit incidenter auch eine Befreiung von der Erfüllung militärischer Pflichten, die ohne Beziehung zum Abgaberecht sind, verbunden ist, kann hier unbeantwortet bleiben.

[49]) VSA 2/252; 3/63; 5/237; 8/147.

[50]) VSA 1/313; 3/362; 3/351; 8/57; Burckhardt: N. 2467 I, II, IV; BGE 56 I 279; 60 I 137. Nicht publizierter Entscheid des Bundesgerichtes vom 15. 7. 1930. Burckhardt: N. 2467 V.

[51]) MO 35/3.

[52]) MO 36/5; BGE 61 I 282.

jenem Dienste, den der Wehrpflichtige im Hinblick auf sein Alter dem Grundsatze nach zu leisten hätte, zur Folge. Diese Individuen befinden sich in einer ähnlichen Lage, wie die einer Hilfsdienstgattung Zugeteilten, und der Landsturmdienst stellt hier im Grunde bloß eine besondere Art von Hilfsdienst dar. Die Stellung der vorzeitig in den Landsturm bzw. Dienstzweig eingeteilten Wehrpflichtigen ist vergleichbar mit der eines im Landsturm eingeteilten Freiwilligen[53]). Im Gegensatz zu den Angehörigen des Auszuges und der Landwehr haben sie nicht bei Dienstversäumnis oder Dienstverweigerung, sondern unter der Voraussetzung, daß während der Ersatzperiode nicht effektiv Militärdienst geleistet wird, eine Abgabe zu entrichten.

bb) Befreiung oder Ausschluß von der Erfüllung der Militärdienstpflicht[54]).

Es entspricht nicht der Wirklichkeit, wenn Fleiner behauptet, die gemäß Art. 12—14 MO temporär befreiten Schweizerbürger hätten keine Ersatzabgabe zu entrichten während der Dauer der Befreiung[55]).

cc) Landesabwesende beurlaubte Schweizerbürger[56]).

Schließt der gewährte Auslandsurlaub nicht auch eine Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht in sich, wird eine Ersatzabgabe nur bei Dispensation oder Dienstverweigerung geschuldet[57]). Die Dauer der Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht sollte richtigerweise unwesentlich sein. In der Praxis und auf Grund von VVo. wird dies nicht ausnahmslos durchgeführt, indem bei Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht wegen Landesabwesenheit eine Ersatzabgabe nur geschuldet wird beim Vorliegen eines ununterbrochenen, länger als 6 Monate dauernden Auslandsurlaubes während der Ersatzperiode[58]). Maßgebend für die Bemessung der

---

[53]) MO 35/3 am Ende.

[54]) MO 12—14; 16—19; Sahlis: N. 1300—1; VSA 2/153; 3/66.

[55]) Fleiner: Bundesstaatsrecht, S. 618, N. 27; Salis: N. 1278; 1280—83; 1285/86.

[56]) Verordnung über das militärische Kontrollwesen Art. 38 (A. S. 41/755); VSA 1/395; 3/177; BGE 57 I 398.

[57]) VSA 1/307; Burckhardt: N. 2463.

[58]) Art. 16 VVo. Die prakt. Zweckmäßigkeit der Regelung wird nicht bestritten.

Dauer ist nicht der Zeitraum des erteilten Urlaubes, sondern die effektive Landesabwesenheit[59]).

Irrelevant ist auch der Rechtsgrund der Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht. Ob diese unmittelbar auf dem Gesetze beruhe oder beim Vorhandensein der gesetzlichen Voraussetzungen durch Verwaltungsakt begründet wird, bleibt ohne Einfluß auf die Entstehung der Abgabeforderung.

Erfüllt eine grundsätzlich militärdienstpflichtige Person auf Grund einer der obgenannten Tatbestände die gesetzliche Militärdienstpflicht in ihrem ganzen Umfange nicht, entsteht die Ersatzabgabeforderung dennoch wegen Nichtleistung von Militärdienst[60]). Es muß als unrichtig betrachtet werden, wenn als Entstehungsgrund die Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht an sich angesehen wird und die Dauer derselben für die Entstehung der Abgabeforderung bedeutsam sein soll. Maßgebend dafür, ob eine Abgabe geschuldet werde, kann nicht der Umstand sein, daß eine dem Grundsatze nach der Militärdienstpflicht unterworfene Person den Militärbehörden nicht zur Verfügung steht, der Mangel an militärischer Präsenz, wie man sich auszudrücken pflegte[61]). Diese Auffassung entbehrt jeglicher gesetzlichen Grundlage. Art. 1/1 MStG sagt deutlich, daß Schweizerbürger, die im dienstpflichtigen Alter stehen und keinen Militärdienst leisten, eine Abgabe zu entrichten haben. Es kommt nicht darauf an, ob die grundsätzlich militärdienstpflichtigen Schweizerbürger von der Erfüllung der gesetzlichen Militärdienstpflicht enthoben sind, sondern maßgebend ist, ob sie infolge dieser Enthebung während der Ersatzperiode keinen Militärdienst leisten.

Wie verschiedene bundesgerichtliche Urteile in Militärpflichtersatzsachen erkennen lassen, steht das Bundesgericht auf dem gleichen Boden und betrachtet die Aufhebung der persönlichen Dienstpflicht selbst als Entstehungsgrund der Abgabeforderung[62]). Um eine Aufhebung der Militärdienstpflicht in dem Sinne, daß das betr. Individuum ohne rechtliche Beziehung zum

[59]) VSA 1/321.
[60]) Art. 1 Abs. 1 MStG.
[61]) BBl. 1897 II 678; VSA 1/377; 5/237; 3/62 und 3/175.
[62]) BGE 56 I 37; 57 I 398.

staatlichen Gemeinwesen wäre, kann es sich wohl nicht handeln im Hinblick auf BV Art. 18/1, sondern es liegt lediglich eine Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht im ganzen Umfange vor. Die Militärdienstpflicht kann keine Verwirklichung finden, da die Pflicht zur E r f ü l l u n g derselben nicht begründet werden soll. Die Militärdienstpflicht als solche besteht aber grundsätzlich in der Person jedes Schweizerbürgers eines bestimmten Alters.

Bei der Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht im ganzen Umfange wird man nie mit Bestimmtheit feststellen können, welche konkrete militärische Verpflichtung der Ersatzabgabeschuldner während der Abgabeperiode zu erfüllen gehabt hätte. Denn dies läßt sich nur unter der Voraussetzung einer militärischen Einteilung, des militärischen Grades des Wehrmannes und bei gegebener militärischer Präsenz bestimmen. Da aber in der Regel jeder Eingeteilte und Landesabwesende militärdienstpflichtige Schweizerbürger alljährlich auf Grund der Militärdienstpflicht irgendeine Leistung zu erbringen hat, darf die Fiktion aufgestellt werden, daß die von der Erfüllung der Militärdienstpflicht in ihrem ganzen Umfange Enthobenen in jedem Jahr der Enthebung irgendeine militärische Obliegenheit nicht erfüllen, die, wäre die Enthebung nicht gegeben, von ihnen effektiv zu leisten wäre.

b) Enthebung von der Erfüllung einzelner bestimmter militärischer Verpflichtungen und Dienstverweigerung.

Eine militärische Obliegenheit kann auch nicht erfüllt werden, weil das verpflichtete Subjekt von der Erfüllung dieser bestimmten einzelnen Verpflichtungen enthoben ist oder weil deren Erfüllung verweigert wird. Wird eine militärische Verpflichtung unter diesen Voraussetzungen nicht erfüllt, so liegt eine Dienstversäumnis im eigentlichen Sinne vor.

Wegen Dienstversäumnis können ausschließlich die in der Armee eingeteilten wehrpflichtigen Individuen[63]) eine Ersatzabgabe schulden; jedoch nur unter der Voraussetzung, daß nicht eine Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht im ganzen Umfang vorliegt.

---

[63]) MO 38 Ziff. 1—4.

Als Voraussetzung der Dienstversäumnis kommt eine formelle Enthebung von der Erfüllung dieser Obliegenheit in Betracht, oder es handelt sich um Dienstverweigerung. Ersteres ist der Fall bei Dispensation von der Absolvierung eines anbefohlenen Dienstes. Letzteres, wenn eine anbefohlene Leistung ohne Dispensation nicht erfüllt wird[64]).

Die Entstehung der Ersatzabgabeforderung infolge Nichterfüllung einer einzelnen bestimmten Verpflichtung setzt voraus, daß die betr. Dienstleistung grundsätzlich zu erbringen ist, d. h. daß sie ohne Gewährung einer Dispensation effektiv zu bestehen gewesen wäre, oder bei Dienstverweigerung, daß sie zu erfüllen ist.

aa) Dispensation.

Um Dispensation von der Erfüllung einer einzelnen bestimmten Verpflichtung kann unter zwei verschiedenen Voraussetzungen nachgesucht werden. Hinsichtlich ihrer Wirkungen unterscheiden sich die beiden Fälle nicht.

α) Vorhandensein eines Erfüllungsbefehls zu einer einzelnen bestimmten Leistung: Durch persönliches oder öffentliches Aufgebot oder auf andere geeignete Weise (D. B. für Schießübung) wird dem militärdienstlichen Subjekte bekannt gegeben, zu welchem Zeitpunkt und an welchem Orte eine militärische Verpflichtung zu erfüllen ist. Daß das Aufgebot dem verpflichteten Wehrmann tatsächlich zur Kenntnis gelangt, ist nicht unbedingt erforderlich. Es genügt, daß die objektive Möglichkeit einer Kenntnisnahme vorhanden ist. Letzteres trifft nicht zu, wenn ein Erfüllungsbefehl infolge höherer Gewalt nicht an den Adressaten gelangt[65]). Ein einmal erlassener Erfüllungsbefehl kann, im Hinblick auf die rechtliche Natur als Verwaltungsakt, zurück-

[64]) Da bei der Dienstverweigerung keine formelle Enthebung von der versäumten Obliegenheit vorliegt, ist es nur möglich, die Erfüllung einzelner bestimmter Dienste zu verweigern. Dies trifft auch dann zu, wenn allen Verpflichtungen, die die Militärdienstpflicht umfaßt, nicht nachgekommen wird. Die Verweigerung der Erfüllung der Militärdienstpflicht als solche ist nicht denkbar. Diese Feststellung ist von Bedeutung bei tatsächlicher Landesabwesenheit ohne Beurlaubung.

[65]) Burckhardt: N. 2447 (Lahmlegung des Bahnbetriebes).

genommen werden. Findet die Zurücknahme auf Veranlassung des militärdienstpflichtigen Subjektes statt, d. h. ist diese durch Gründe, die in der Person des Verpflichteten liegen, erfolgt, so liegt eine Dispensation vor, und der grundsätzlich zu leistende Dienst wird versäumt. Es ist irrelevant, aus welchen persönlichen Gründen die Dispensation erfolgt ist. Ob dies im Hinblick auf die zivile Stellung im Interesse der Landesverteidigung, der öffentlichen Verwaltung, wegen geschäftlicher Unabkömmlichkeit oder krankheitshalber verfügt wurde, ist für das Ersatzabgaberecht ohne Bedeutung[66]).

Erfolgt dagegen die Zurücknahme des Erfüllungsbefehles aus rein dienstlichen Gründen[67]) oder unabhängig von der Person des verpflichteten Individuums, so haben wir keine Dispensation[68]). Die Rechtslage ist in diesen Fällen die gleiche wie wenn überhaupt nie ein Erfüllungsbefehl ergangen wäre[69]). Ohne das Vorliegen eines Erfüllungsbefehls kann ein Dienst nicht versäumt werden, selbst wenn das Gesetz den Militärbehörden erlauben würde, die Erfüllung einer militärischen Obliegenheit zu verlangen. Die hieraus zu ziehende Konsequenz besteht darin, daß, wo keine Dienstversäumnis vorliegt, eine Ersatzabgabe nicht geschuldet wird, wenn während der Ersatzperiode auch keine Dienstleistung erfolgt[70]).

β) Dispensation ohne ergangenen Erfüllungsbefehl: Eine militärdienstpflichtige Person hat die Möglichkeit, um Dispensation von der Erfüllung einer militärischen Verpflichtung nachzusuchen, ohne daß ein Erfüllungsbefehl im konkreten Falle schon ergangen wäre. Dies ist dann der Fall, wenn nach der Gesetzesregel eine bestimmte militärische Leistung in einem bestimmten Jahre zu erbringen wäre, das verpflichtete Subjekt jedoch die Militärbehörden ersucht, den zur Erfüllung erfor-

[66]) VSA 1/308; 2/51; 3/70.
[67]) BGE 61 I 284.
[68]) BGE 56 I 22 (Entlassung eines Aufgebotenen als Ueberzähliger); VSA 3/173; 2/351 (aus sanitätspolizeilichen Gründen konnte die Inspektion nicht stattfinden); VSA 1398 (aus sanitätspolizeilichen Gründen konnte der Wehrmann nicht zur Dienstleistung mit der Einheit einrücken).
[69]) BGE 56 I 22.
[70]) MO Art. 3.

derlichen Marschbefehl gar nicht zu erlassen. Die rechtliche Wirkung ist die nämliche, wie sie unter α) umschrieben wurde. Ein grundsätzlich zu leistender Dienst wird aus persönlichen Gründen des verpflichteten Wehrmannes nicht bestanden. Eine Dienstversäumnis liegt vor, und wird während der Ersatzabgabe kein Militärdienst geleistet, entsteht eine Ersatzabgabeforderung. Die funktionelle Bedeutung des Militärpflichtersatzes gebietet, daß wegen Versäumnis eines einzelnen bestimmten Dienstes nur e i n e Ersatzabgabe zu entrichten ist. Demzufolge entsteht eine Ersatzabgabeforderung lediglich wenn ein und dieselbe Dienstleistung erstmals versäumt wird, nicht aber wegen Nichtabsolvierung eines Nachholungsdienstes[71]).

3. Mangelnde Dienstleistung während der Ersatzabgabeperiode.

Eine Ersatzabgabe wird erst geschuldet, wenn infolge Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht im ganzen Umfange oder von einzelnen militärischen Verpflichtungen oder infolge Dienstverweigerung während der Abgabeperiode kein oder nur in beschränktem Umfange Militärdienst geleistet wird[72]). Die Tatsache der fehlenden Militärdienstleistung während der Abgabeperiode ist für die Entstehung der Ersatzabgabeforderung bedeutsam. Wird trotz Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht, Dispensation oder Dienstverweigerung im erforderlichen Umfange obligatorischer Militärdienst absolviert, tritt die Ersatzabgabepflicht nicht in Erscheinung[73]). Der Beurteilung, ob effektive Militärdienstleistung erfolgt ist, dient als zeitliche Grundlage die Abgabeperiode, welche mit dem Kalenderjahr zusammenfällt[74]). Maßgebend sind nur diejenigen Tatsachen, die zeitlich innerhalb des Kalenderjahres liegen; früher erfolgte Dienstleistungen finden keine Berücksichtigung, wenn das Gesetz nicht ausdrücklich das Gegenteil anordnet[75]).

[71]) VVo. Art. 23.
[72]) Sog. Nachholungsdienst (vgl. § 11) fällt hier außer Betracht.
[73]) Salis: N. 1295; VSA 3/176 (Anmerkung des Referenten); BGE 75 I 398; VVo. Art. 21.
[74]) VVo. Art. 19.
[75]) VSA 1/316; 6/129; BGE 56 I 22.

Ueber den Umfang der erforderlichen Dienstleistung kommen besondere Regeln zur Anwendung. Das Ersatzabgaberecht betrachtet Instruktionsdienste als bestanden, d. h. als nicht versäumt, auch wenn der Dienst nicht in dem gesetzlich festgelegten Umfange geleistet wird. Es genügt, daß ein bestimmtes Minimum an Diensttagen absolviert wurde[76]).

II. Der Umfang der Ersatzabgabeforderung.

1. Das Ersatzabgabemaß.

Der Umfang der Abgabeforderung wird durch das Ersatzabgabemaß bestimmt[77]). Darunter versteht man den Inbegriff der Bestimmungen, welche der Gesetzgeber für die Feststellung der Größe des geschuldeten Ersatzabgabebetrages aufgestellt hat. Diese bestehen in der Festsetzung der Personaltaxe, dem Zuschlage entsprechend dem Vermögen und dem Zuschlage entsprechend dem Einkommen. Für die Berechnung der beiden letztgenannten Faktoren ist die gesetzliche Umschreibung der Bemessungsgrundlagen, der Bewertungsgrundsätze, der Zuschlagsansätze und deren Anwendungsweise maßgebend. Ferner kommt den Abstufungsvorschriften des Ersatzabgabebetrages mitbestimmende Bedeutung zu.

2. Die Personaltaxe.

Sie bildet einen notwendigen Bestandteil der Ersatzabgabe, indem ausnahmslos jede Abgabeforderung die Personaltaxe in sich schließt. Ihre Größe beträgt Fr. 6.—[78]).

III. Der Zuschlag entsprechend dem Vermögen.

Den zweiten Faktor, aus dem die Ersatzabgabe sich zusammensetzt, bildet der Zuschlag entsprechend dem Vermögen. Seiner Berechnung dienen das Vermögen im ersatzabgaberechtlichen Sinne als Bemessungsgrundlage, die Vermögensbewertungsgrundsätze und der Vermögenszuschlagsansatz.

A. Die Bemessungsgrundlage des Vermögenszuschlages.

a) Der Vermögensbegriff im ersatzabgaberechtlichen Sinne:

---

[76]) VVo. Art. 22.
[77]) Ueber das Steuermaß vgl. Blumenstein: a. a. O., S. 266.
[78]) Art. 3 MStG.

Der Gesetzgeber bezeichnet gewisse Objekte mit dem Ausdruck Vermögen. Anhand des Gesetzes ergibt sich aber, daß der Vermögensbegriff im ersatzabgaberechtlichen Sinne nicht identisch ist mit dem Vermögensbegriff, wie er in der Steuerrechtswissenschaft bekannt ist[79]). Im Ersatzabgaberecht ist ein ganz anderer Begriff mit dem Ausdruck „Vermögen" bedacht worden. Will man zwei verschiedenen Begriffen dieselbe Bezeichnung beilegen, schafft man eine Quelle des Mißverständnisses. Aus dieser Erwägung heraus soll der Vermögensbegriff, wie ihn das Ersatzabgaberecht umschreibt, als sogenanntes ersatzabgaberechtliches Vermögen oder Vermögen im ersatzabgaberechtlichen Sinne benennt werden. Im Gegensatz hierzu findet der steuerrechtliche, der eigentliche Vermögensbegriff Verwendung, wenn vom Vermögen des Ersatzpflichtigen oder vom Vermögen der Eltern bzw. der Großeltern die Rede ist.

Das ersatzabgaberechtliche Vermögen setzt sich zusammen aus dem Vermögen des Ersatzpflichtigen selbst und unter bestimmten Voraussetzungen aus einem Teil des Vermögens der Eltern bzw. der Großeltern des Ersatzabgabeschuldners.

b) Das Vermögen des Ersatzpflichtigen.

Das Vermögen besteht aus der Gesamtheit der Sachen und Rechte, die dem Ersatzpflichtigen nach der Privatrechtsordnung zustehen.

aa) Die Sachen: Unter der Voraussetzung, daß der Ersatzpflichtige E i g e n t ü m e r einer Sache ist, muß das betr. Objekt als Bestandteil des Vermögens des Ersatzpflichtigen betrachtet werden; diese Sache steht ihm nach der Privatrechtsordnung zu. Die erforderliche Beziehung zwischen Vermögensobjekt und -Subjekt bildet das Eigentum. Ist der Ersatzpflichtige nicht der der Eigentümer einer Sache, sondern steht er in einem andern rechtlichen Verhältnis zu dieser, ist die Sache nicht Bestandteil des Vermögens des Ersatzpflichtigen. Nutznießung, Nutzungsrechte an Sachen nach familienrechtlichen Normen und Besitz erfüllen die verlangte Beziehung von Vermögensobjekt und Vermögenssubjekt nicht[80]). Eigentum und Sache sind zivilrechtliche Begriffe. Mit Bezug auf das anwendbare Recht wird die

[79]) Blumentstein: a. a. O., S. 172; Hensel: a. a. O., S. 224.
[80]) BGE 63 I 251.

lex rei sitae zur Anwendung gelangen[81]). Entsprechend der Einteilung der Sachen in bewegliche und unbewegliche Sachen unterscheidet man auch bewegliches und unbewegliches Vermögen.

α) Unbewegliche Sachen oder Grundstücke: Welche Objekte Gegenstand von Grundeigentum sein können, beurteilt sich nach Zivilrecht; denn der Grundstückbegriff ist zivilrechtlicher Natur.

β) Bewegliche Sachen oder Fahrnis: Das unter α) Gesagte kann hier wiederholt werden. Es handelt sich um einen zivilrechtlichen Begriff.

Die Unterscheidung zwischen Grundeigentum und Fahrniseigentum ist im Ersatzabgaberecht nicht von großer Bedeutung; unter den Vermögensbegriff fallen bewegliche und unbewegliche Sachen[82]). Eine Ausnahme besteht mit Bezug auf die für die Haushaltung erforderliche Fahrhabe und die zur Ausübung des Berufes notwendigen Handwerks- und Feldgeräte[83]). Diese dem Abgabeschuldner gehörenden Wirtschaftsobjekte fallen nicht unter den ersatzabgaberechtlichen Vermögensbegriff. Auf Grund von Art. 39 des VVo. sind die im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb erzeugten und nicht zur Veräußerung bestimmten Vorräte dem Zuschlage nicht unterworfen. Die Bestimmung stellt dem Niederschlag der bis zum Erlaß der VVo. geübten Praxis dar[84]).

---

[81]) Diese Feststellung ist bedeutsam für die im Ausland gelegenen Vermögensobjekte.

[82]) Art. 5 lit. A Ziff. 1 MStG.

[83]) Art. 5 lit. A Ziff. 1/2 MStG.

[84]) VSA 2/243. Hier liegen allerdings ganz andere rechtliche Verhältnisse vor, die den Abzug der für die Bewirtschaftung des Bauerngutes erforderliche Maß an Stroh, Streue, Dürrfutter und Dünger rechtfertigte. Es handelte sich um die, vom Pächter beim Antritt der Pacht vom Verpächter übernommene Menge von landwirtschaftlichen Produkten zur Bewirtschaftung des Gutes, die er bei Beendigung des Pachtverhältnisses wieder zu beschaffen hatte. Rechtlich handelte es sich um eine Schuldverpflichtung, deren Abzug durchaus zulässig ist (Darlehen). Art. 39 VVo. stellt aber eine falsche Verallgemeinerung dieses Spezialfalles dar. Die heutige Regelung entbehrt einer gesetzlichen Grundlage. Der Abzug ließe sich rechtlich auch nicht in der Gestalt von Gewinnungskosten vom Einkom-

bb) Rechte: Der Natur der Sache nach kommen nur Rechte in Betracht, die einen wirtschaftlichen Wert verkörpern. Ein Recht ist insofern Vermögensbestandteil, als der Ersatzpflichtige dessen Inhaber ist, was sich nach dem Zivilrecht beurteilt. Aus dem, der Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dienenden System ergibt sich, daß lediglich kapitalwerte Rechte und Forderungen unter den ersatzabgaberechtlichen Vermögensbegriff zu subsumieren sind. Rechte auf periodische Leistungen und Nutzungsrechte werden nicht kapitalisiert[85]). Selbstverständlich umfaßt die Bemessungsgrundlage auch diejenigen Vermögensobjekte des Abgabepflichtigen, die mit einem dinglichen Recht belastet sind. Diesem Umstande wird bei der Wertbemessung Rechnung zu tragen sein[86]). Anderer Ansicht war in dieser Hinsicht die ältere Praxis. „Ein Vermögensobjekt, an dem ein Dritter ein Nutznießungs- und Verwaltungsrecht habe, sei während der Dauer der Berechtigung nach Analogie des anwartschaftlichen Vermögens in Berechnung zu ziehen, da der künftige freie Besitz gesicherter erscheine als bei der sogenannten Anwartschaft. Solche Vermögensstücke sollen der Angabepflicht gegenüber nicht günstiger gestellt werden als die Anwartschaft selbst“[87]). Später wurden solche Vermögensobjekte von der Bemessungsgrundlage ausgenommen[88]).

c) Das Vermögen der Eltern bzw. der Großeltern.

aa) Unter bestimmten Voraussetzungen wird ein gewisser Teil der elterlichen bzw. der großelterlichen Vermögen zur Bestimmung des Umfanges der Ersatzabgabe in Berücksichtigung gezogen[89]). Die Voraussetzung, bei deren Erfüllung das elterliche bzw. großelterliche Vermögen als Bestandteil der Bemessungsgrundlage Verwendung zu finden hat, besteht darin, daß der Vater des Ersatzabgabeschuldners selbst keine Ersatzabgabe

men konstruieren. Der Bundesrat hat hier seine Verordnungsbefugnis überschritten; denn diese Ausnahmebestimmung verkörpert keinen notwendigen Bestandteil des Ersatzabgaberechtes. (Giacometti: Ueber das Rechtsverordnungsrecht im schweiz. Bundesstaat in Festgabe für Fleiner 1927, S. 333.)

[85]) Lienhart: a. a. O., S. 74.

[86]) Salis: N. 1334; VSA 8/219.

[87]) BBl. 1884 II 507; Salis: N. 1335 mit der Bemerkung, daß dies nicht einwandfrei sei.

[88]) Burckhardt: N. 2477bis I.

[89]) Art. 5 lit. A Ziff. 2 MStG.

zahlt oder keinen Militärdienst leistet. Den analogen Ausnahmefall, daß das großelterliche Vermögen als Bemessungsgrundlage nicht herangezogen werden soll, wenn der Großvater persönlich Militärdienst leistet oder die Ersatzabgabe bezahlt, hat das Gesetz nicht ausdrücklich hervorgehoben. Die Frage, ob dies nach dem Sinne des Gesetzes zu bejahen oder zu verneinen wäre, ist im Hinblick darauf, daß die Militärdienstpflicht und damit die Ersatzabgabepflicht nur während eines begrenzten Lebensalters in Erscheinung tritt, nicht von praktischer Bedeutung. Ohne eine Beantwortung der aufgeworfenen Frage geben zu wollen, sei lediglich bemerkt, daß der Fall, wo der Enkel und der Großvater gleichzeitig der Militärdienstpflicht und damit der Ersatzpflicht unterworfen sind, bei unseren Verhältnissen kaum vorkommen wird. Soweit ich die Praxis zu überblicken vermag, ist während der über 60 Jahre dauernden Geltung des MStG diese Frage noch nie zur Sprache gelangt. Praktisch wird demnach, falls die Eltern gestorben sind, das großelterliche Vermögen immer als Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Ersatzabgabeforderung dienen. Eine grundsätzliche Lösung der Frage könnte nur auf Grund der ratio der Ausnahmebestimmung und ihrer Würdigung im System des Ersatzabgaberechtes gefunden werden.

bb) Worin ist der Grund der Herbeiziehung eines Teiles des elterlichen bzw. des großelterlichen Vermögens als Faktor der Bemessungsgrundlage der Ersatzabgabeforderung zu erblicken?

Die Höhe der Ersatzabgabeschuld soll durch einen weiteren Faktor bestimmt werden, der mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Abgabeschuldners in Beziehung steht. Die Leistung an das Gemeinwesen soll sich auch bemessen nach dem Werte wirtschaftlicher Güter, die dem Abgabeschuldner zwar nicht selbst zustehen, die er jedoch normalerweise erwarten kann. In demjenigen Teil des Vermögens der Eltern bzw. der Großeltern, der als Bemessungsgrundlage dient, haben wir die Anwartschaft zu erblicken[90]). Dabei handelt es sich nicht um die Anwartschaft des Zivilrechtes, sondern das Ersatzabgaberecht kennt einen eigenen Anwartschaftsbegriff. Die ersatzabgaberechtliche An-

[90]) Ueber die Entstehungsgeschichte orientiert Salis: N. 1343.

wartschaft ist approximativ das Vermögen, das dem Ersatzpflichtigen beim Tode der Eltern bzw. der Großeltern durch Erbgang zufallen wird. Dies geht daraus hervor, daß der zu berücksichtigende Vermögensteil der Eltern bzw. der Großeltern durch die Anzahl der Kinder, bzw. der Großkinder mitbestimmt wird. Diese Grundauffassung vom Wesen des Art. 2 lit. A Ziff. 2 vermag auch der Umstand nicht zu ändern, daß nur die Hälfte des elterlichen bzw. großelterlichen Vermögens in Berücksichtigung zu ziehen ist, handelt es sich hierbei doch nur um die Erfassung des annähernd mutmaßlichen Vermögensanfalles. Der Gesetzgeber hat nicht ohne Grund einen selbständigen ersatzabgaberechtlichen Anwartschaftsbegriff geschaffen. Die erbrechtlichen Bestimmungen konnten hauptsächlich nicht zur Anwendung gelangen wegen der zur Zeit der Entstehung des MStG herrschenden kantonalen Selbständigkeit auf dem Gebiete des Zivilrechtes, die der angestrebten Einheitlichkeit im Ersatzabgabewesen abträglich gewesen wäre.

Was die Ausnahme von der Regel anbelangt, dürfte diese keine überzeugende Begründung aufweisen. Warum die ersatzabgaberechtliche Anwartschaft unter der Voraussetzung, daß der Vater des ersatzpflichtigen Schweizerbürgers persönlich Militärdienst leistet oder die Ersatzabgabe selbst zu bezahlen hat, bei der Bemessung der Höhe des geschuldeten Betrages keine Berücksichtigung finden soll, ist mit der oben gefundenen funktionellen Bedeutung des Militärpflichtersatzes (Lastenausgleich) nicht vereinbar. Der Gesetzgeber wird wahrscheinlich von der Vorstellung beherrscht gewesen sein, die Ersatzabgabe sei eine Steuer im juristisch - technischen Sinne und faßte die Bemessungsgrundlage in der Form des elterlichen Vermögens als das Objekt der Ersatzabgabe auf. Einer solchen Auffassung kann nicht beigepflichtet werden. Die Ersatzabgabe unterscheidet sich wesentlich von der Steuer im eigentlichen Sinne. Das Vermögen und das Einkommen sind im Ersatzabgaberecht lediglich die Bemessungsgrundlagen des Vermögens- bzw. Einkommenszuschlages[91]). Sie sind aber nicht kausal für die Entstehung der Ersatzabgabeschuld selbst. Der Gesetzgeber hat steuerrechtlich

[91]) Gleicher Ansicht Lienhart: a. a. O., S. 44 und 75.

gedacht und sich gesagt: wenn der Sohn und der Vater auf Grund des nämlichen Vermögenssubstrates eine Ersatzabgabe zu entrichten haben, wird ein und dasselbe Objekt zweimal besteuert[92]). Es muß aber abgelehnt werden, eine steuerrechtlich orientierte Denkweise auf das ersatzabgaberechtliche Verhältnis anzuwenden, da die Ersatzabgabe eine Abgabe eigener juristischer Natur ist und nur die äußere Gestalt einer Steuer im juristisch-technischen Sinne aufweist. Daß der Gesetzgeber steuerrechtlich gedacht hat, geht daraus hervor, daß der Ausdruck „Steuerpflichtige" gerade an dieser Stelle Verwendung fand. Ein Zusammenhang zwischen der Ersatzabgabeschuld mit dem Sohne als schuldnerischem Subjekte und derjenigen mit dem Vater als Schuldner, läßt sich allerdings nicht verkennen. Es liegt zwar nicht Identität des Abgabeobjektes vor, sondern es ist lediglich ein Faktor der Bemessungsgrundlage der Ersatzabgabeschuld des Sohnes in einem Faktor der Bemessungsgrundlage der Ersatzabgabeschuld des Vaters enthalten. Dieselben wirtschaftlichen Güter dienen als Faktor der Bemessungsgrundlage zweier verschiedener Ersatzabgabeforderungen. Diese Tatsache stellt jedoch keinen Grund dar, unter der Voraussetzung, daß der Vater die Ersatzabgabe zu entrichten hat, bei der Feststellung des vom Sohne geschuldeten Betrages das elterliche Vermögen als Bemessungsfaktor fallen zu lassen.

Zu welchen Ergebnissen in ihren Konsequenzen die vom Gesetzgeber vertretene Auffassung, das Vermögen sei Objekt der Ersatzabgabe, führt, zeigt sich dort, wo der Vater persönlich Militärdienst leistet und demzufolge bei der Eruierung des vom Sohne geschuldeten Ersatzabgabebetrages das elterliche Vermögen als Bemessungsgrundlage außer Betracht fällt. Der Gesetzgeber sagte sich: wenn unter der Voraussetzung, daß der

---

[92]) Dieser Sachverhalt dürfte am Verhältnis zwischen Aktionär und A.-G. in steuerrechtlicher Hinsicht ein Analogon finden. Eine gleichzeitige Versteuerung des Vermögens in der Form der Aktie durch den Aktionär und eine selbständige Versteuerung des Vermögens in der Form des Aktienkapitals durch die A.-G. wird z. B. im bundesrätlichen Entwurf zu einem Gesetze betr. das Verbot der Doppelbesteuerung vom 6. 3. 1885 (BBl. 85 I 56 ff.) abgelehnt unter dem Gesichtspunkt einer Doppelbesteuerung. Die Richtigkeit dieser Ansicht wird allerdings mit Recht von verschiedener Seite bestritten. Vgl. Blumenstein: a. a. O., S. 81 mit Literaturangabe. Der Vergleich ist insofern nicht ganz gerechtfertigt, als doch verschiedene rechtliche Verhältnisse vorliegen.

Vater die Ersatzabgabe bezahlt, die ersatzabgaberechtliche Anwartschaft nicht als Faktor der Bemessungsgrundlage dienen soll, ist es billig, diese Ausnahme auch zu statuieren für den Fall, wo der Vater persönlich Militärdienst leistet. Diese Ausnahme wäre aber nur berechtigt, sofern der vom Vater geleistete Militärdienst auf Grund seines Vermögens zu absolvieren wäre. Ueber die Unrichtigkeit einer derartigen Ansicht läßt sich nicht streiten. Die Ausnahmebestimmung stellt sich im Verhältnis zu den effektiv dienenden Schweizerbürgern als eine ungerechte heraus. Der militärdienstleistende Sohn, dessen Vater persönlich Militärdienst absolviert oder die Ersatzabgabe bezahlt, könnte sich benachteiligt fühlen gegenüber einem ersatzpflichtigen Sohn, dessen Vater die genannten Voraussetzungen erfüllt, wollte man die (unrichtige) Argumentation des Gesetzgebers in ihren weiteren Konsequenzen verfolgen. Sowenig aber die Militärdienstpflicht des Sohnes in Beziehung steht zu derjenigen des Vaters, sowenig darf der Umfang der Ersatzabgabeschuld des Sohnes von den militärischen Leistungen oder den ersatzabgaberechtlichen Verpflichtungen des Vaters abhängig sein. Will man einen Teil des elterlichen bzw. des großelterlichen Vermögens zum Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Ersatzabgabeforderung statuieren, kann die Ausnahme von der Regel nicht gerechtfertigt werden.

cc) Das elterliche bzw. großelterliche Vermögen:

Hinsichtlich des Vermögensbegriffes als solchem kann auf die Umschreibung des Vermögens des Ersatzabgabeschuldners verwiesen werden. Vermögenssubjekte sind die Eltern bzw. Großeltern des Ersatzabgabeschuldners. Vermögensobjekte sind alle wirtschaftlichen Güter, welche im Eigentum der letztgenannten Personen stehen oder deren Inhaber sie sind. Die für die Haushaltung erforderliche Fahrhabe und die nötigen Handwerks- und Feldgeräte nehmen hier keine Sonderstellung ein, sondern sind als „zuschlagspflichtige" Vermögensobjekte der Eltern bzw. der Großeltern zu betrachten.

dd) Die Eltern und Großeltern:

Das Ersatzabgaberecht kennt keine Norm, die die Voraussetzungen umschreibt, bei deren Erfüllung eine Person als Vater,

Mutter, Großvater oder Großmutter des Ersatzpflichtigen zu betrachten wäre. Anderseits verweist das MStG auch nicht auf das Zivilrecht, indem gesagt würde, daß unter Eltern oder Großeltern diejenigen Personen zu verstehen seien, die die Merkmale der privatrechtlichen Begriffe von Vater, Mutter usw. aufweisen.

Da die in Rede stehenden Begriffe von Haus aus zivilrechtlicher Natur sind, muß bei der Begriffsbestimmung der Eltern und Großeltern das Zivilrecht den Ausgangspunkt bilden. Es ist zu beachten, daß nicht ohne weiteres aus dem Gesetze hervorgeht, ob jede Person, die gemäß den Normen des Privatrechtes als Vater, Mutter usw. des Ersatzpflichtigen zu charakterisieren ist, auch unter den Begriff der Eltern und Großeltern im Sinne des Art. 2 lit. A Ziff. 2 zu subsumieren ist. Wenn auch nicht die Erbanwaltschaft als solche einen Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Ersatzabgabeforderung darstellt, sondern einen bestimmten Teil des elterlichen bzw. des großelterlichen Vermögens, darf doch nicht außer acht gelassen werden, daß hinter diesem Teil des elterlichen Vermögens dennoch der zu erwartende Vermögensanfall steckt. Dieser künftige Vermögenszuwachs des Ersatzpflichtigen kann bei der Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit berücksichtigt werden, da eine zu erwartende Erbschaft die wirtschaftliche Stärke einer Person mitbestimmt. Nur eine solche Vorstellung vermag eine Heranziehung eines Teiles des elterlichen bzw. großelterlichen Vermögens als Mitbestimmungselement des Ersatzabgabebetrages zu rechtfertigen. Dieser künftige Vermögenszuwachs ist in der Regel abhängig von der erbrechtlichen Stellung des Kindes bzw. des Großkindes gegenüber den Eltern bzw. Großeltern. Auf der Grundlage des schweiz. Zivilrechtes sind gegenüber der natürlichen Mutter das eheliche wie das außereheliche Kind, was das Erbrecht betrifft, gleichberechtigt[93]). Im Gegensatz dazu ist das eheliche Kind dem unehelichen nicht gleichzustellen im Hinblick auf das Erbrecht gegenüber dem Vater. Dasselbe läßt sich noch in vermehrtem Maße vom Adoptivkind gegenüber dem Adoptivvater und der Adoptivmutter sagen. Fügt man den genannten Fällen noch das zwischen Stief- bzw. Schwiegersohn und Stief-

[93]) Tuor: a. a. O., S. 291.

bzw. Schwiegereltern bestehende Kindschaftsverhältnis bei, wird die Schwierigkeit ersichtlich.

Die hier interessierende Frage besteht darin, ob die verschiedenen erbrechtlichen Beziehungen zwischen all denjenigen Personen, die mit der Bezeichnung Eltern bedacht werden könnten (auf Grund des Zivilrechtes) bei der Abgrenzung des Begriffes der Eltern im ersatzabgaberechtlichen Sinne in Berücksichtigung zu ziehen sind, oder ob nach streng formalistischer Interpretationsweise allein der nackte Wortlaut maßgebend sein soll. Bedient man sich der letztgenannten Auslegungsmethode, muß der Begriff der Eltern gemäß MStG Art. 2 lit. 4 Ziff. 2 in weitestem Sinne aufgefaßt werden. Eine unterschiedliche Behandlung der unehelichen oder adoptierten Kinder gegenüber den ehelichen würde nicht Platz greifen. Ohne Rücksichtnahme auf die erbrechtliche Stellung des Ersatzpflichtigen gegenüber einer Person müßten Vater und Mutter als Eltern im ersatzabgaberechtlichen Sinne angesehen werden. Einer derartigen Abgrenzung des Elternbegriffes wäre der Vorteil großer Klarheit eigen. Sie enthielte aber eine nicht zu übersehende Unbilligkeit, welcher Nachteil jeglichem Elternbegriff zukommen muß, dessen Kriterium rein formeller Natur ist. Wollte man in Art. 2 lit. A Ziff. 2 ausschließlich die Eltern ehelicher Kinder verstanden wissen, würde man das Vermögen der außerehelichen Eltern und der Adoptiveltern nicht erfassen, welche Lösung eine ungerechte wäre. Zum nämlichen Ergebnis gelangt man, wenn die natürliche Abstammung als die wesentliche Beziehung betrachtet wird, die zwei Personen verbinden muß, soll der Aszedent unter den Elternbegriff im Sinne des Gesetzes fallen. Es wird am besten einer gerechten Lösung entsprechen, wenn der Begriff der Eltern bzw. der Großeltern im Hinblick auf die erbrechtliche Beziehung zwischen Ersatzpflichtigen und Aszendenten abgegrenzt wird. Damit hat man auch der ratio des Art. 5 lit. A Ziff. 2 Genüge getan. Die Praxis hat die Frage, ob eine Person als Eltern- oder Großelternteil eines Ersatzpflichtigen zu betrachten sei, auf Grund eines gesetzlichen (direkten) Beerbungsrechtes des Ersatzpflichtigen gegenüber der in Betracht fallenden Person entschieden[94]). Hierbei kommt es aber auf den Umstand eines bestehenden Erbrechtes an sich an. Der Umfang des

letzteren bleibt jedoch unwesentlich. Andere erbrechtliche Verhältnisse, wie Vorempfänge und Ausgleichspflichten des Abgabeschuldners sind ohne Bedeutung[95]), sowie auch die Ungewißheit über den spätern Vermögensanfall unwesentlich ist[96]).

Die Formulierung, daß die Hälfte des großelterlichen Vermögens im Verhältnis der Großkinder in Berechnung zu ziehen ist, wenn die Eltern nicht mehr leben, darf nicht wörtlich aufgefaßt werden in dem Sinne, daß nur beim Ableben beider Elternteile das großelterliche Vermögen als Bemessungsgrundlage dienen soll. Vielmehr verhält es sich so, daß das großelterliche Vermögen auf Seite des vorverstorbenen Elternteils unabhängig vom Leben des andern Elternteils in Anspruch genommen wird[97]).

ee) Die Kinder und Großkinder:

In derselben Knappheit, wie von den Eltern und Großeltern, spricht das Gesetz auch von den Kindern und Großkindern. Es sei schon eingangs erwähnt, daß der zwischen dem Begriff der Eltern bzw. Großeltern und Kindern bzw. Großkindern bestehende Zusammenhang nicht außer acht gelassen werden darf. Dieselben Fragen wie oben tauchen wieder auf. Auch hier muß das Vorhandensein einer Erbberechtigung als wesentliches Begriffsmerkmal des Kindes bzw. des Großkindes hervorgehoben werden, denn dadurch wird der künftige Vermögensanfall an den Ersatzpflichtigen mitbestimmt. Als Kinder bzw. Großkinder im Sinne des Art. 5 lit. A Ziff. 2 müssen alle diejenigen Personen betrachtet werden, die in ihrer Eigenschaft als Deszendenten (oder Adoptivkinder) durch die Tatsache ihrer Existenz den dem Ersatzpflichtigen beim Tode seiner Eltern bzw. Großeltern zufallende Erbteil verringern.

ff) Der Begriff des Vaters:

Wiederum muß festgestellt werden, daß das Gesetz nicht ausdrücklich bestimmt, welchen Personen „Vatereigenschaft“

---

94) Salis: N. 1339—42 (Schwiegereltern fallen nicht unter den Elternbegriff im Sinne von Art. 5 MStG); Burckhardt: N. 2475bis I.
95) VSA 4/70; BGE 59 I 237.
96) VSA 6/81.
97) BBl. 1895 II 341.

im ersatzabgaberechtlichen Sinne zukommen soll. Doch scheint es folgerichtig, die Abgrenzung dieses Begriffes der Umschreibung des Begriffes der Eltern anzupassen und als Vater diejenigen männlichen Personen zu betrachten, gegenüber welchen dem Ersatzpflichtigen in der Eigenschaft als Sohn eine Erbberechtigung zukommt.

Eine andere Frage, welche bei dieser Gelegenheit zu beantworten ist, besteht darin, ob unter der Voraussetzung, daß der Vater Militärdienst leistet oder die Ersatzabgabe zu entrichten hat, das gesamte elterliche Vermögen bei der Bemessung des Ersatzabgabebetrages in Wegfall kommt oder nur derjenige Teil, der dem Vater nach der privatrechtlichen Ordnung zusteht? Geht man von der vom Gesetzgeber bei der Statuierung der Ausnahmebestimmung gemachten Ueberlegung aus, darf folgerichtigerweise nur derjenige Teil des elterlichen Vermögens nicht in Berechnung gezogen werden, welcher dem dienenden oder ersatzpflichtigen Vater selbst zusteht. Allein dieses Vermögenssubstrat hat bei der Feststellung der Ersatzabgabeschuld des Vaters als Bemessungsgrundlage gedient. Das Vermögen der Mutter und praktisch wohl auch dasjenige der Großeltern muß in allen Fällen in Berücksichtigung gezogen werden. Besitzt ein Ersatzpflichtiger neben seinem natürlichen Vater auch einen Adoptivvater und steht ihm beiden gegenüber ein Erbrecht zu, ist das Vermögen des Adoptivvaters heranzuziehen, unabhängig davon, ob der natürliche Vater Militärdienst leistet oder die Ersatzabgabe zu bezahlen hat und auch umgekehrt. Diese Lösung entspricht zwar nicht dem strikten Wortlaut des Gesetzes, jedoch aber dem Grundsatze des Art. 5 lit. A Ziff. 2[98]).

gg) Der Begriff des persönlichen Militärdienstes im Sinne von Art. 5 lit. A Ziff. 2.

Wenn im Ersatzabgaberecht der Begriff des persönlichen Militärdienstes auftaucht, umfaßt er den militärischen Instruktions- und Aktivdienst. Hat die Praxis den Dienstbegriff im Sinne von Art. 1/1 MStG erweitert und Schießübung sowie Waffen- und Kleiderinspektion darunter subsumiert, wurde doch wiederholt entschieden, daß die in der Regel von den Landsturmpflich-

[98]) BBl. 1895 II 341.

tigen zu absolvierenden Dienstleistungen (Waffen- und Kleiderinspektion) nicht Dienst im Sinne von Art. 1/1 MStG seien[99]).

Eine andere Auffassung von persönlichem Militärdienst teilte der Bundesrat, wenn der Art. 5 lit. A Ziff. 2 in Anwendung gebracht werden sollte. Leistet der in den Landsturm eingeteilte Vater des Abgabeschuldners persönlich Militärdienst[100]), oder war er zur Disposition des Bundesrates gestellt[101]), wurde das elterliche Vermögen nicht als Bemessungsgrundlage verwendet[102]). Dies stellt eine Inkonsequenz der bundesrätlichen Rekurspraxis dar. Seit der Ausdehnung der Abgabepflicht auf das landsturmpflichtige Alter leistet der, im Landsturm eingeteilte Wehrpflichtige persönlich Dienst im Sinne des Art. 5 lit. A Ziff. 2.

Korrekterweise involviert dieser Dienstbegriff die Hilfsdienste nicht; denn der Wortlaut schließt von vornherein die Einbeziehung dieser Art von Dienstleistung in den Begriff des persönlichen Militärdienstes aus und eine hoheitliche Willensäußerung, wonach Hilfsdienste als Dienst gemäß der in Rede stehenden Vorschrift zu betrachten ist, fehlt. Es kann aber nicht entgehen, daß ein Hilfsdienstpflichtiger in den Jahren, während welchen er effektiv Dienst leistet, die Wehrpflicht erfüllt wie ein Individuum, das Militärdienst im eigentlichen Sinne absolviert. Billigkeitserwägungen sprechen gegen eine sich streng an den Wortlaut des Gesetzes haltende Interpretation. Eine Entscheidung, die den Hilfsdienst in diesem Sinne als Militärdienst auffassen würde, verstieße zwar formell gegen das Gesetz, liefe aber dem Sinn und Geist von Art. 5 lit. A Ziff. 2 nicht entgegen. De lege ferenda wäre eine ausdrückliche Gleichstellung des Hilfsdienstes mit dem Militärdienst in dieser Hinsicht am Platze. Hierzu scheint mir auch der Bundesrat auf Grund von Art. 15 MStG kompetent.

hh) Die Entrichtung der Abgabe:

Die sog. ersatzabgaberechtliche Anwartschaft kommt auch in Wegfall, sofern der Vater die Abgabe entrichtet. Dies muß

[99]) VSA 1/314; 8/57; BGE 60 I 280.
[100]) Salis: N. 1287 (gegenteilige Ansicht von heute); VSA 2/241.
[101]) MO 51.
[102]) VSA 2/353.

dahin ausgelegt werden, daß der Vater selbst Schuldner (solidarische Mithaftung gemäß Art. 9 MStG fällt also außer Betracht) einer Ersatzabgabeforderung ist, was nicht zutrifft, wo er eine Ausnahmebestimmung gemäß Art. 2 lit. b—e geltend machen kann[103]).

ii) Der Umfang der sog. ersatzabgaberechtlichen Anwartschaft:

Das elterliche bzw. das großelterliche Vermögen wird nicht in seinem vollen Umfange als Bemessungsgrundlage verwendet, sondern nur ein ganz bestimmter Teil. Als Bemessungsgrundlage dient das durch die doppelte Anzahl der Kinder bzw. der Großkinder dividierte elterliche bzw. großelterliche Vermögen.

B. Die Vermögensbewertung.

a) In der Steuerrechtswissenschaft wird das Rohvermögen vom Reinvermögen unterschieden[104]). Als Rohvermögen bezeichnet man den Wert der Gesamtheit der Vermögensobjekte, die einer Person auf privatrechtlicher Grundlage zustehen. Der Wert selbst wird durch die sogenannten Bemessungsfaktoren bestimmt. Das sind die Grundsätze, die für die Wertbestimmung der einzelnen Vermögensbestandteile Anwendung zu finden haben. Unter Reinvermögen versteht man den, um den Wert der Schulden verminderte Rohvermögenswert. Für das Reinvermögen ist also der Schuldenabzug das Charakteristische.

b) Die Bemessungsfaktoren: Die Wertbestimmung der Vermögensbestandteile erfolgt im Ersatzabgaberecht grundsätzlich nach dem Verkehrswert der einzelnen Sachen und Rechte[105]). Eine gesetzliche Ausnahme besteht für landwirtschaftliche Gebäude und Grundstücke, wo ¾ des Verkehrswertes in Berechnung zu ziehen sind[106]). Aber auch hier ist der Verkaufs- oder

[103]) Die Ausnahme von der subjektiven Abgabepflicht auf Grund von Art. 2 lit. A MStG fällt außer Betracht, da es hier an einem Vermögenssubtrat auf väterlicher Seite fehlen würde.

[104]) Blumenstein: a. a. O., S. 218.

[105]) VVo. Art. 25. Ueber die Systemwidrigkeit vgl. Blumenstein: a. a. O., S. 219. Nach den dortigen Ausführungen hätte im Hinblick auf das der Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Abgabeschuldners zugrundeliegende System der Ertragswert zur Anwendung zu gelangen, da das Vermögen als Maßstab der wirtschaftlichen Stärke auch den Vermögensertrag in sich schließt.

[106]) Art. 5 lit. A Ziff. 1 a. E.

Verkehrswert von grundlegender Bedeutung, an dessen Stelle nicht die Katasterschätzung oder ein auf Grund der Rentabilität festgestellter Wert gesetzt werden darf[107]). Der vom Gesetzgeber verwendete Ausdruck Verkaufswert stellt ein Synonym für Verkehrswert dar. Diese Bewertungsweise findet nur auf Grundstücke Anwendung, die der landwirtschaftlichen Produktion dienen, nicht aber auf Herrschaftsgüter[108]).

Eine weitere, auf verordnungsrechtlicher Grundlage beruhende Ausnahme besteht mit Bezug auf Waren[109]).

Für die Feststellung des Verkehrswertes bestimmter Wirtschaftsobjekte enthält die VVo. Anhaltspunkte[110]).

Bei Miteigentum bildet das Anteilsrecht ein selbständiges Vermögensobjekt[111]), während beim Gesamteigentum auf das innere Verhältnis unter den Beteiligten abzustellen ist. In analoger Weise geht man bei Forderungen mit mehreren Gläubigern vor. Bei der Wertbemessung der Vermögensobjekte sind Belastungen, wie Dienstbarkeiten, öffentlich-rechtliche Eigentumsbeschränkungen usw., in Berücksichtigung zu ziehen[112]).

b) Privilegierte Vermögensobjekte: Wie schon erwähnt, sind die für die Haushaltung erforderliche Fahrhabe und die nötigen Handwerks- und Feldgeräte des Abgabepflichtigen von der Bemessungsgrundlage ausgenommen. Die VVo. führt in Art. 37 und 38 die Gesetzesbestimmung näher aus, indem festgelegt wird, daß der Wert des Haushaltungsmobiliars nur soweit dieses Fr. 10 000.— übersteigt in Anrechnung zu bringen ist. Der Wert der Feld- und Handwerksgeräte fällt nur in dem Umfange in Betracht, als er Fr. 20 000.— übertrifft. Die Festsetzung des „erforderlichen Maßes" erfolgt hier in sehr schematischer Weise, was eine Anpassung an die lokalen und individuellen Verhältnisse, wie es im Willen des Gesetzes liegt, verunmöglicht. Die Praxis ist in diesem Punkte nicht einheitlich. Ursprünglich wurden lediglich die wirklich notwendigen Ver-

[107]) Burckhardt: N. 2477 IV. Nicht publizierter Bundesgerichtsentscheid vom 3. 4. 1930. Salis: N. 1333.
[108]) Salis: No. 1333.
[109]) VVo. Art. 36/3.
[110]) VVo. Art. 36.
[111]) Tuor: a. a. O., S. 455.
[112]) Blumenstein: a. a. O., S. 228; Salis: N. 1334; VSA 8/219.

mögensobjekte der genannten Art von der Bemessungsgrundlage ausgenommen[113]), später das landesübliche Maß[114]).

c) Der Schuldenabzug: Da für die Bestimmung des geschuldeten Abgabebetrages die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Ersatzpflichtigen maßgebend ist, muß auf das Nettovermögen abgestellt werden. Hierzu wird der Wert der zuschlagspflichtigen Wirtschaftsobjekte um die Summe derjenigen Verbindlichkeiten vermindert, die mit dem Vermögenssubjekt und dem Vermögenskomplex in Relation stehen. Bevor auf die Bemessungsfaktoren der Schulden selbst eingetreten werden kann, sind einige grundsätzliche Fragen zu beantworten, die dadurch bedingt sind, daß im Ersatzabgaberecht Wirtschaftsgüter verschiedener Rechtssubjekte als Bemessungsgrundlage dienen.

aa) Die erste grundsätzliche Frage besteht darin, ob nur die Schulden des ersatzpflichtigen Individuums selbst abgezogen werden dürfen oder, wenn Art. 5 lit. A Ziff. 2 zur Anwendung gelangt, auch die Schulden der Eltern bzw. der Großeltern. Auf Grund des systematischen Aufbaues des zitierten Artikels läßt sich aus Art. 5 selbst nicht gewinnen, was der Lösung der aufgeworfenen Frage dienlich wäre, trotzdem hier die, für die Ermittlung des Reinvermögens geltenden Grundsätze zu finden sind. In Art. 5 ist die Bemessungsgrundlage der Ersatzabgabe umschrieben. Hier wird ausgeführt, aus welchen Wirtschaftsobjekten das Vermögen im ersatzabgaberechtlichen Sinne sich zusammensetzt (bewegliche und unbewegliche Vermögen usw.) und welche Einkommensbestandteile das ersatzabgaberechtliche Einkommen ausmachen (Erwerb usw.). Derselbe Art. 5 enthält aber auch die anzuwendenden Bewertungsgrundsätze (Bemessungsfaktoren). Doch damit hat die Systemlosigkeit noch kein Ende gefunden. Der Art. 5 weist auch noch die Bestimmung auf über das Rechtssubjekt, dem die maßgebenden Wirtschaftsobjekte zustehen müssen, damit sie als Bemessungsgrundlage betrachtet werden können. Damit dürfte die Unmöglichkeit, irgendwelche Schlüsse zwecks Beantwortung der gestellten Frage aus Art. 5 zu ziehen, ihre Begründung gefunden haben.

[113]) BBl. 1879 III 31.
[114]) VSA 1/303.

Die Antwort wird aber aus Art. 4/1 lit. a entnommen werden können. Hier wird ausdrücklich bestimmt, daß für die Berechnung des geschuldeten Ersatzabgabebetrages das Reinvermögen maßgebend sein soll. Der Schuldenabzug bezieht sich also nicht nur auf Verbindlichkeiten, deren schuldnerisches Subjekt der Ersatzpflichtige ist, sondern auch auf die Verpflichtungen der Eltern bzw. der Großeltern. Es liegt auch kein Grund dafür vor, daß im Falle einer Herbeiziehung des elterlichen bzw. großelterlichen Vermögens der entsprechende Teil des Rohvermögens in Rechnung gestellt werden soll. Denn hinter dem als Bemessungsgrundlage dienenden Teil der ersatzabgaberechtlichen Anwartschaft steckt der künftige Vermögensanfall an den Ersatzpflichtigen. Es wäre wenig vernünftig, wenn vom Ersatzabgabeschuldner eine dem Rohvermögen der Eltern bzw. der Großeltern entsprechende höhere Abgabeleistung verlangt würde und er später nur Schulden erben könnte. Die Lösung der obigen Frage ist damit gefunden, und es darf gesagt werden, das Gesetz habe in Art. 5 lit. A Ziff. 2 das Reinvermögen der Eltern bzw. der Großeltern gemeint. Die Praxis hat diese Ansicht auch immer vertreten, ohne hierzu einmal ausdrücklich Stellung zu nehmen. Incidenter wurde doch in dem Sinne entschieden[115]).

bb) Eine zweite grundsätzliche Frage taucht auf bei der Vornahme des Schuldenabzuges in concreto. Soll der Betrag, den der Wert des Rohvermögens des Ersatzpflichtigen und der Wert des entsprechenden Teiles des Rohvermögens der Eltern bzw. der Großeltern zusammen ausmachen, um die Summe der Schulden des Ersatzpflichtigen plus den entsprechenden Teil der Schulden der Eltern bzw. Großeltern vermindert werden, oder ist ein Abzug der Schulden des Ersatzpflichtigen nur von dem ihm zustehenden Rohvermögen zulässig und in analoger Weise nur ein entsprechender Teil der elterlichen bzw. großelterlichen Schulden von deren eigenem Rohvermögen statthaft?

Das Gesetz hat diesbezüglich keine ausdrückliche Regelung getroffen. Im wenig systematischen Aufbau des MStG kann eine formal-logische Argumentation zu keinem sicheren Ergebnis

[115]) VSA 5/236.

führen. Die Ansicht, daß das Rohvermögen des Ersatzpflichtigen und seine Schulden einerseits und das Rohvermögen der Eltern bzw. der Großeltern und ihre Schulden anderseits gesondert zu bemessen sind und der Schuldenabzug getrennt vorzunehmen ist, entspricht vollauf dem Sinne des Gesetzes[116]). Stellt sich bei diesen Operationen heraus, daß ein Rechtssubjekt über mehr Passiven als Aktiven verfügt, findet der Schuldenüberschuß keine Berücksichtigung bei der Ermittlung des Reinvermögens eines andern Vermögenssubjektes[117]). Von dieser Lösung kann man behaupten, sie sei vernünftig. Der Umfang des künftigen Vermögensanfalles bleibt unabhängig von der Ueberschuldung des Ersatzpflichtigen. Umgekehrt wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Ersatzpflichtigen nicht geschwächt durch die Ueberschuldung der Eltern oder Großeltern, da ersterem immer noch die Möglichkeit offen steht, die Erbschaft auszuschlagen, sodaß die Schulden der Eltern oder Großeltern nicht unbedingt zu den Seinigen werden.

cc) Die abzugsberechtigten Schulden haben, wie aus den obigen Ausführungen hervorgeht, in Relation zum Rohvermögenskomplex und zum Rechtssubjekt dieses Vermögens zu stehen. Der Schuldenabzug ist durch das Vorhandensein eines objektiven und eines subjektiven Momentes gekennzeichnet[118]). In subjektiver Hinsicht muß der Inhaber des Rohvermögens als Hauptschuldner der Verbindlichkeit figurieren[119]). Das erforderliche objektive Moment besteht in einem Zusammenhang zwischen der abzugsberechtigten Verbindlichkeit und dem zu vermindernden Rohvermögen, welcher hergestellt ist, wenn Subjekt der Verbindlichkeit und Subjekt des Vermögens identisch sind.

Was die Beschaffenheit der abzugsberechtigten Schuld betrifft, wurde schon bemerkt, daß der Vermögensinhaber als Hauptschuldner an der Verbindlichkeit beteiligt sein muß. Haftung aus einfacher Bürgschaft fällt erst in Betracht, wenn der Bürge vom Gläubiger in Anspruch genommen werden kann. Für den Schuldenabzug ist die Natur des Rechtsgrundes einer Ver-

---

[116]) VVo. Art. 34. Im nicht publizierten Entscheid des Bundesgerichts vom 3. 4. 1930, Bise und Graf: a. a. O., S. 19, N. 5 zu Art. 5.
[117]) VSA 5/236.
[118]) Blumenstein: a. a. O., S. 227.
[119]) VVo. Art. 34.

bindlichkeit ohne Bedeutung. Eine Unterscheidung zwischen Schulden, die dem öffentlichen Recht entspringen und solchen des Zivilrechtes trifft man nicht. Es genügt, daß es sich um eine wirkliche Verbindlichkeit handelt, d. h. um eine Verbindlichkeit, wonach der Vermögensinhaber zur Vornahme einer Leistung verpflichtet ist[120]). Bei der Berechnung des Betrages der abzugsfähigen Schulden ist auf den wirklichen Wert abzustellen. Wie bei der Vermögensbewertung dient auch hier der Verkehrswert als Bemessungsgrundsatz[121]).

Bei dieser Gelegenheit ist zu bemerken, daß neben den Vermögensinhabern noch andere Rechtssubjekte in der Eigenschaft als Hauptschuldner an einer Verbindlichkeit beteiligt sein können. In diesem Falle wird nur der auf den Vermögensinhaber fallende Teil des ganzen Schuldbetrages zum Abzuge zugelassen[122]). Zu diesem Zwecke stellt man auf das innere Verhältnis unter den Mitverpflichteten ab. Der Gedanke bestehender Regreßrechte des Vermögensinhabers kommt hier zum Ausdruck. Bei der Bewertung dieser Rückgriffsrechte gelangen die Grundsätze der Bemessung der Vermögensobjekte zur Anwendung[123]).

d) Der Zeitpunkt der Vermögensbemessung: Während der Dauer einer Ersatzabgabeperiode können sich Vermögens- und Schuldenumfang verändern. Für eine einheitliche Wertbemessung muß auf einen Z e i t p u n k t abgestellt werden, der für den Bestand und den Wert des ersatzabgaberechtlichen Roh- und Reinvermögens maßgebend ist. Im Ersatzabgaberecht ist der 1. Jan. des Abgabejahres der für die Bemessung von Vermögen und Schulden maßgebende Zeitpunkt[124]).

3. Der Vermögenszuschlagsansatz.

Unter Zuschlagsansatz oder Zuschlagssatz versteht man diejenige Verhältniszahl, die mit dem Wert der Bemessungs-

---

[120]) Blumenstein: a. a. O., S. 228. Das Ersatzabgaberecht trifft eine Unterscheidung nach sog. festen, verzinslichen und sog. laufenden Schulden nicht (Blumenstein: a. a. O., S. 229). Ein Abzug aller dieser verschiedenen Arten von Schulden ist statthaft.

[121]) VVo. Art. 34/2.

[122]) VVo. 34/1 am Ende.

[123]) Hier wird insbesondere die Vorschrift des Art. 36/5 VVo. von praktischer Bedeutung sein.

[124]) VVo. Art. 33 und 34 Abs. 2 am Ende.

grundlage multipliziert den Zuschlag ergibt[125]). Die Regelung des Art. 4 MStG ist in ihrer äußern Form wenig praktisch, insbesondere wenn die Wertbemessung in ausländischer Währung erfolgt, da von Fr. 1000.— ersatzabgaberechtlichem Reinvermögen der Zuschlag Fr. 1.50 beträgt. Diese Berechnungsweise beruht in ihrem Wesen in einer Einteilung des gesamten Vermögenswertes in Einheiten zu Fr. 1000.—. Zur Ermittlung des Vermögenszuschlages bedarf es einer Multiplikation des Vermögensansatzes und der Anzahl der Einheiten von Fr. 1000.—, welche der Reinvermögenswert umfaßt. Diese Berechnungsmethode bedingt, daß Beträge von weniger als Fr. 1000.— außer Betracht fallen[126]).

Wurde die Veranlagung in ausländischer Währung vorgenommen, geht es korrekterweise nicht an, den ersatzabgaberechtlichen Vermögenswert in Einheiten von Fr. 1000.— (Schweizerfranken) einzuteilen. Da die Ersatzabgabe in diesen Fällen auch in ausländischer Währung entrichtet wird, erscheint es praktisch den Vermögenszuschlagsansatz in Promillen auszudrücken und mit dem Vermögenswert in ausländischer Währung zu multiplizieren, um den Vermögenszuschlag festzustellen.

4. Der Zuschlag entsprechend dem Einkommen.

Den dritten Bestandteil der Ersatzabgabe bildet der Zuschlag entsprechend dem Einkommen. Sein Umfang richtet sich nach dem Einkommen im ersatzabgaberechtlichen Sinne als Bemessungsgrundlage, den Bewertungsgrundsätzen und dem Einkommenszuschlagsansatz.

A. Die Bemessungsgrundlage des Einkommenszuschlages.

a) Der Einkommensbegriff im ersatzabgaberechtlichen Sinne: Auf Grund des Systems, das der Gesetzgeber gewählt hat, um die Höhe der Abgabeschuld der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit anzupassen, können im Ersatzabgaberecht unter den Einkommensbegriff zum vornherein nur diejenigen Wirtschaftsgüter fallen, die nicht bereits durch Heranziehung des Vermögens als Bemessungsgrundlage indirekt erfaßt wurden. Unter Einkommen im ersatzabgaberechtlichen Sinne ist nicht

[125]) Vgl. über den Begriff des Steuersatzes; Blumenstein: a. a. O., 268.
[126]) Art. 4 MStG; Art. 44 VVo.

das gesamte Einkommen des Ersatzpflichtigen, d. h. die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsobjekte, die dem Ersatzpflichtigen während eines bestimmten Zeitraums zufließen[127]), zu verstehen, sondern es umfaßt nur bestimmte Bestandteile des Einkommens im eigentlichen Sinne[128]). Die Terminologie des Gesetzes stimmt nicht mit der in der Steuerrechtswissenschaft und Volkswirtschaftslehre üblichen überein. Das Einkommen im ersatzabgaberechtlichen Sinne umfaßt ausschließlich das sogenannte Erwerbseinkommen[129]) und den Ertrag aus Leibrenten, Pensionen und ähnlichen Nutzungen. Die aus andern Quellen fließenden Einkommensbestandteile fallen im Ersatzabgaberecht außer Betracht[130]).

b) Das Erwerbseinkommen[131]): Bezüglich des Erwerbseinkommensbegriffes herrscht in der Rechtssprechung und Literatur nicht Einhelligkeit. Nach bundesgerichtlicher Auffassung versteht man begrifflich unter Erwerbseinkommen die Bezüge eines Individuums, die mit einer regelmäßigen Tätigkeit verbunden sind[132]), während der Bundesrat darunter den Erwerb aus irgendeiner Tätigkeit verstand[133]). In Abweichung hievon verlangt Blumenstein[134]) für die Charakterisierung des Erwerbseinkommens noch ein weiteres Erfordernis. Die Tätigkeit muß auf die Erzielung von Einkommen gerichtet sein, während nach der Meinung des Bundesgerichts und Bundesrates die Erwerbsabsicht unwesentlich ist[135]). Das Gesetz nimmt zu dieser Frage nicht ausdrücklich Stellung, doch zählt es ausschließlich solche Erwerbstätigkeiten, auf die in der Regel um des Erwerbes willen ausgeübt werden.

Das grundlegende Merkmal des Erwerbseinkommens bildet das Vorhandensein einer Erwerbstätigkeit. Als derartige Betätigungen führt das MStG an: Ausübung einer Kunst, Betrieb

[127]) BGE 55 I 193; 57 I 224.
[128]) Blumenstein: a. a. O., S. 177.
[129]) Blumenstein: a. a. O., S. 179—80.
[130]) BGE 55 I 332.
[131]) MStG Art. 5 lit. b Ziff. 2; Blumenstein: a. a. O., S. 179—80.
[132]) BGE 56 I 333.
[133]) BBl. 1890 I 321; 1918 II 407.
[134]) Blumenstein: a. a. O., S. 179.
[135]) VSA 8/323; BGE 56 I 333; wo entschieden wurde, daß die freie Station der Angehörigen eines geistlichen Ordens als Erwerbseinkommen zu betrachten ist.

eines Geschäftes oder Gewerbes, Beamtung oder Anstellung. Diese Aufzählung ist nicht abschließend. Erwerbseinkommen kann auch aus Betätigungen anderer Art resultieren. Kann eine Tätigkeit nicht festgestellt werden, die für den Zufluß von Wirtschaftsgütern des Abgabepflichtigen kausal ist, dürfen allfällige Einkünfte nicht in Gestalt von Erwerbseinkommen als Bemessungsgrundlage Verwendung finden, wenn auch nach dem Lebensaufwand eine Einkommensquelle angenommen werden muß[136]). Fließen dem Ersatzpflichtigen Wirtschaftsgüter zu, die nicht Früchte geleisteter Arbeit darstellen, sind sie nicht dem Einkommenszuschlage zu unterwerfen, sofern sie nicht als Ertrag aus Leibrente, Pension oder ähnlichen Nutzungen aufzufassen sind[137]). Aus der Beschaffenheit der im Gesetz genannten Tätigkeitsformen läßt sich folgern, daß unter Erwerb nur diejenigen Einkünfte zu verstehen sind, welche aus einer dauernden Quelle fließen. Sofern der Abgabepflichtige durch vereinzelte, gelegentliche Arbeit Einnahmen erzielt, sind diese nicht als Erwerbseinkommen im ersatzabgaberechtlichen Sinne zu charakterisieren[138]). Eine Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebenbeschäftigung wird dagegen im Ersatzabgaberecht nicht getroffen[139]). Jede durch fortgesetzte Arbeit erzielte Einnahme stellt Erwerbseinkommen dar, „sei es nun das hauptsächliche und regelmäßige ökonomische Ergebnis der Erwerbstätigkeit oder ein bloß zufälliges und unregelmäßiges, von äußern Bedingungen abhängiges“[140]).

Besondere Aufmerksamkeit ist in dieser Beziehung dem Erwerb von Angestellten und Beamten zu schenken. Es bleibt jeweils im konkreten Falle zu untersuchen, ob außerordentlichen Einnahmen nicht spezielle Ausgaben im Interesse oder als Folge dienstlicher Betätigung gegenüberstehen, welche als sogenann-

[136]) VSA 4/65; BGE 55 I 332. In einem spätern Entscheide hat das Bundesgericht eine auf der Grundlage des Aufwandes für den Lebensunterhalt beruhende Taxation als zulässig erklärt, wenn der Pflichtige sich nicht über seine wirtschaftlichen Verhältnisse ausweist (Burckhardt: 2478bis II, nicht publiziert).

[137]) Erwerbstätigkeit mangelt der Arbeitslosenunterstützung VSA 1/310; 3/352; Studienbeiträge: BBl. 1897 II 682; VSA 4/173; 10/154.

[138]) Blumenstein: a. a. O., S. 179, mit Bezug auf das Steuerrecht.

[139]) VSA 3/172.

[140]) Blumenstein: a. a. O., S. 180; VSA 2/53 Teuerungszulagen; VSA 8/163 Auslandszulagen.

ter Unkostenersatz[141]) vom Erwerbseinkommen auszunehmen sind. Nebenbezüge, die nicht als Entschädigung für Unkosten, die mit der Gewinnung des Erwerbes verbunden sind, vereinnahmt werden, stellen keinen Unkostenersatz dar[142]). Die äußere Form der wirtschaftlichen Zuflüsse ist bedeutungslos. Es fallen sowohl Geldeinnahmen wie Naturaleinkommen in Betracht[143]).

c) Der Ertrag aus Leibrenten, Pensionen und ähnliche Nutzungen[144]).

aa) Der Ertrag aus Leibrente: Vorauszuschicken ist, daß das Institut der Leibrente dem Zivilrecht angehört. Fließen einem ersatzpflichtigen Individuum gestützt auf ein Rechtsverhältnis, welches die Merkmale der Leibrente aufweist, Einkünfte zu, sind diese in der Eigenschaft als Ertrag aus Leibrente bei der Veranlagung in Berechnung zu ziehen.

bb) Der Ertrag aus Pension: Ruhestandsgehälter, welche der Ersatzpflichtige auf Grund eines früheren Amts- oder Dienstverhältnisses bezieht, kommen in erster Linie in Betracht. Sofern die Ausrichtungen der Fürsorge- und Unterstützungsinstitutionen nicht einen bloß vorübergehenden Charakter aufweisen, sind sie ebenfalls unter den Pensionsbegriff zu subsumieren[145]). Eine Ausnahme besteht kraft positiv-rechtlicher Grundlage mit Bezug auf die Leistungen der Militärversicherungskasse[146]). Der Begriff der Pension ist kein feststehender, weshalb Ausrichtungen der Fürsorge- und Unterstützungsinstitutionen ebensogut als sog. ähnliche Nutzung aufgefaßt werden können. Mangels Nachhaltigkeit fällt die Arbeitslosenunterstützung nicht unter den Pensionsbegriff[147]). Richtigerweise sind eigentliche Armenunterstützungen nicht in Berechnung zu ziehen, da die öf-

[141]) Blumenstein: a. a. O., S. 231.

[142]) Burckhardt: N. 2476 I; VSA 3/258, Fahrtkosten zum (festen) Arbeitsort stellen keinen Unkostenersatz dar.

[143]) Salis: N. 1330/1; Burckhardt: N. 2476 VI, nicht publizierter Entscheid des Bundesgerichtes vom 3. 10. 1929; VVo. Art. 41 Ziff. 1.

[144]) Art. 5 lit. b Ziff. 2.

[145]) BGE 57 I 228; über die ältere entgegengesetzte Praxis des Bundesrates vgl. VSA 1/310.

[146]) Art. 15/1 des BG betr. Versicherung der Militärpersonen gegen Krankheit und Unfall vom 28. 6. 1901.

[147]) VSA 3/351; hier betrachtet der Bundesrat die Arbeitslosenunterstützung mangels Fundierung nicht als abgaberechtliches Einkommen im Sinne von Art. 5 lit. B Ziff. 2.

fentlich unterstützten Armen von der subjektiven Abgabepflicht ausgenommen sind. Art. 41 der VVo. gibt in exemplifizierender Form eine Darstellung der abgabepflichtigen Einkommensbestandteile. Wenn in Ziff. 2 des zitierten Artikels gesagt wird, daß die Einkünfte aus Pension- und Leibrenten, die auf Grund eines früheren Amts- oder Dienstverhältnisses bezogen werden und die Einnahmen von Unfallrenten Einkommen im Sinne von Art. 5 lit. B Ziff. 2 MStG sind, so darf diese Bestimmung nicht strikte ausgelegt werden. Alle Einkünfte aus Leibrenten und Pensionen, ungeachtet ob ihnen ein früheres Amts- oder Dienstverhältnis zugrunde liegt, sind in der Form von Einkommen bei der Bestimmung des geschuldeten Abgabebetrages in Berechnung zu ziehen.

cc) Die sogenannte ähnliche Nutzung: Neben dem Arbeitserwerb und den Einkünften, die als Leibrenten oder Pensionen zu charakterisieren sind, weist der ersatzabgaberechtliche Einkommensbegriff noch einen weiteren Bestandteil auf, nämlich den der sogenannten ähnlichen Nutzungen. Was hat man darunter zu verstehen? In seinem Entscheide vom 18. August 1919[148]) hat der Bundesrat richtig bemerkt, daß nicht alle Einkünfte, gleichgültig aus welcher Quelle sie stammen, unter den Begriff der ähnlichen Nutzung zu subsumieren sind, sondern dieser umfasse nur ganz bestimmte Einkommensbestandteile. Allerdings geht es nicht an, die Aehnlichkeit ausschließlich auf die Leibrente zu beziehen (wie der Bundesrat im oben zitierten Entscheide dies tut) und das der Einnahme zugrunde liegende Rechtsverhältnis zum entscheidenden Kriterium zu erheben[149]). Das Gesetz weist keine Anhaltspunkte auf, welche die Auffassung begründen könnte. Aus der textlichen Anordnung geht hervor, daß diese Zuflüsse an wirtschaftlichen Gütern mit den Einnahmen aus Leibrenten und Pensionen verwandt sein müssen. Die Aehnlichkeit bezieht sich gleichzeitig auf Leibrente und Pension. Unter dieser Voraussetzung wird es nicht möglich sein, die gemeinsamen Merkmale von Leibrente und Pension auf

[148]) VSA 1/310.

[149]) Aus dem Entscheide des Bundesgerichts vom 5. 12. 29 (BGE 55 I 332) geht nicht klar hervor, ob der oberste Gerichtshof der bundesrätlichen Ansicht grundsätzlich beipflichtet.

rechtlichem Gebiete zu finden. Man lasse nicht außer acht, daß diese „ähnliche Nutzung" einen Einkommensbestandteil verkörpert. Der Einkommensbegriff selbst ist aber wirtschaftlicher Natur[150]). Mit guten Gründen wird man auf das wirtschaftlich Gemeinsame von Leibrente und Pension abstellen. Für Leibrente wie Pension ist der Anspruch auf regelmäßig wiederkehrende, periodische Leistungen des schuldnerischen Subjektes ein charakteristisches Merkmal. Indem sie keine unmittelbare Erwerbstätigkeit voraussetzen, unterscheiden sie sich vom Erwerbseinkommen. Es fehlt aber auch das, dem Ersatzpflichtigen selbst zustehende wirtschaftliche Substrat, dessen Ertrag diese Einkünfte darstellen könnten. Somit ist die Grenzlinie gegenüber dem sogenannten Ertragseinkommen[151]) gezogen. Ein weiteres Charakteristikum von Leibrenten und Pension bildet die Nachhaltigkeit dieser Einkommensquellen. Die Einkünfte weisen eine gewisse Dauer auf und sind nicht bloß vorübergehender Natur[152]).

Die genannten Merkmale haben die als ähnliche Nutzungen dem Einkommenszuschlage unterworfenen Einkünfte des Abgabepflichtigen aufzuweisen:

1. Vorhandensein einer rechtlichen Grundlage. Der Umstand allein, daß dem Abgabeschuldner tatsächlich wirtschaftliche Güter zufließen, genügt nicht, sondern diese müssen auf einem Rechtsanspruch beruhen[153]). Von dieser Erwägung ausgehend, hat die Praxis Studiengelder nicht als ähnliche Nutzung betrachtet[154]).

2. Nachhaltigkeit der Einkommensquelle. Unter diesem Gesichtspunkt sind Arbeitslosenunterstützung und vorübergehende Ausrichtungen von Kranken- und Hilfskassen von der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen[155]).

3. Mangelnde unmittelbare Erwerbstätigkeit als Vorausset-

---

150) Blumenstein: a. a. O. 176.
151) Blumenstein: a. a. O., S. 180.
152) Vgl. sub verbo Rente in Staatslexikon, herausgegeben von Hermann Sacher 1931, Bd. IV, S. 850.
153) Salis: N. 1338.
154) Salis: N. 1377; VSA 4/173; 10/154.
155) Salis: N. 1348; VSA 1/310; 3/352; das Bundesgericht im nicht publizierten Entscheid vom 3. 11. 1932, Bise und Graf: S. 12, N. 4.

zung der Einnahme. Einnahmen in Gestalt der ähnlichen Nutzung stellen nicht Ertragseinkommen aus einem dem Ersatzabgabeschuldner selbst zustehenden Vermögensobjekte dar[156]).

Man gelangt zu dem Ergebnis, daß unter den Begriff der sogenannten ähnlichen Nutzung namentlich die folgenden Einkünfte des Abgabepflichtigen zu subsumieren sind.

α) Bürgernutzen.

β) Wirtschaftliche Vorteile aus Verpfründungsvertrag[157]).

γ) Einnahmen aus beschränkt dinglichen Rechten, sofern das Recht auf die Person des Abgabepflichtigen abstellt. In dieser Eigenschaft werden Einnahmen aus Nutznießung und Personalservitut (Wohnrecht) dem Zuschlag unterworfen[158]).

δ) Einnahmen auf Grund des ehelichen Güterrechts[159]).

Im Gegensatz zum Steuerrecht, wo der Arbeitserwerb der Ehefrau vielfach demjenigen des Ehemannes zugerechnet wird[160]), erfaßt das Ersatzabgaberecht die Einkünfte der Ehefrau aus selbständiger Arbeit, soweit sie der Bestreitung der ehelichen Lasten dienen, als ähnliche Nutzung[161]). Nicht der bloße Anspruch auf Beitrag gemäß Art. 246 ZGB als solcher stellt eine ähnliche Nutzung dar, sondern nur der tatsächlich geleistete Beitrag. Bis zum Beweise des Gegenteils wird vermutet, die Ehefrau erfülle die ihr nach Zivilrecht obliegende Pflicht[162]).

dd) Ausnahmen von der Zuschlagspflicht:

α) Wo der Ersatzabgabeschuldner Kapital in seinem Betriebe investiert hat, inhäriert das Erwerbseinkommen auch Ertragseinkommen, weshalb 5 % des im Gewerbe arbeitenden Kapitals nicht dem Einkommenszuschlage unterworfen sind[163]). Dieser Abzug scheint mir nur

---

[156]) Die Umschreibung des Bundesrates, daß damit solche Nutzungen gemeint sein sollen, die entweder ein Vermögen oder eine Erwerbsarbeit direkt oder indirekt als Quelle haben, scheint wenig präzis. Vgl. VSA 3/353.

[157]) VSA 1/310.

[158]) VVo. Art. 41 Ziff. 3.

[159]) VVo. Art. 41 Ziff. 5; Salis: N. 1336/7; Burckhardt: N. 2475 I; BGE 63 I 251.

[160]) Blumenstein: a. a. O., S. 240.

[161]) ZGB Art. 192/2; VVo. Art. 41.

[162]) Burckhardt: N. 2475bis II; VSA 1/197—98; 4/66; 10/61.

mit Bezug auf das „eigene" Vermögen gerechtfertigt, soweit „fremdes" Vermögen im Gewerbe arbeitet, darf richtigerweise ein Abzug bloß in dem Umfange gemacht werden, als die Passivzinsen für fremde im Betrieb investierten Gelder 5 % nicht erreichen; denn Passivzinsen sind als Gewinnungskosten abzugsberechtigt[164]).

β) Aus sozial-politischen Gründen ist ein sogenanntes Existenzminimum von der Bemessungsgrundlage ausgenommen, indem in allgemeiner Weise ein Abzug von Fr. 600.— zugelassen wird[165]). Dieser Abzug kann von allen Ersatzpflichtigen, unabhängig vom Umfange des ersatzpflichtigen Einkommens, gemacht werden.

B. Die Einkommensbemessung.

a) Aus dem Prinzip der Bestimmung des Ersatzabgabebetrages nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Ersatzpflichtigen geht hervor, daß der Zuschlag sich nach dem Werte des reinen Einkommens bemißt[166]). Das ist der Wert desjenigen Teiles, der unter den ersatzabgaberechtlichen Einkommensbegriff fallenden Einnahmen, der dem Ersatzpflichtigen zur Bestreitung der Lebensbedürfnisse übrig bleibt. Das Nettoeinkommen gewinnt man durch Abzug bestimmter Beträge vom Werte des Roheinkommens. Der Ermittlung des letzteren Wertes dienen die als Bemessungsgrundlage des Einkommenszuschlages verwendeten Einkommensbestandteile und die Bemessungsfaktoren.

b) Die Bemessungsfaktoren: Einer Aufstellung besonderer Grundsätze für die Wertbestimmung der einzelnen Einkommensbestandteile bedarf es nicht, wo die Einnahmen in Geldbeträgen bestehen. Hier ergibt sich der Wert der Einkünfte ohne weiteres aus deren äußerer Form. Eine Berücksichtigung einer allfälligen geringeren Kaufkraft des in ausländischer Währung gewonnenen ersatzabgaberechtlichen Einkommens gegenüber dem entsprechenden Wert in Schweizerfranken, findet nicht statt[167]).

---

[163]) Art. 5 lit. B Ziff. 1/2 MStG.
[164]) Blumenstein: a. a. O., S. 238.
[165]) Art. 4 Abs. 2 MStG.
[166]) Blumenstein: a. a. O., S. 235.
[167]) VSA 8/146; Burckhardt: N. 2478bis III, das Bundesgericht im nicht publizierten Entscheid vom 26. 6. 1930.

Hinsichtlich des Naturaleinkommens statuiert das Ersatzabgaberecht keine Bemessungsfaktoren. Aus dieser Tatsache darf aber keinenfalls der Schluß gezogen werden, daß die in natura dem Ersatzpflichtigen zufließenden Einkünfte nicht unter den ersatzabgaberechtlichen Einkommensbegriff zu subsumieren seien[168]). Der Natur der Sache nach kann nur der Verkehrswert der betreffenden Wirtschaftsgüter in Betracht fallen[169]). Diese Ansicht hat auch in der Praxis Eingang gefunden. Beispielsweise bemißt sich der Wert einer Naturalnutzung nicht nach ihren Kosten, sondern nach dem Preise, den der Nutzungsberechtigte, wollte er diese Objekte erwerben, bezahlen müßte[170]).

c) Die Abzüge: Das Ersatzabgaberecht kennt drei verschiedene abzugsberechtigte Posten. Die Gewinnungskosten, die Abschreibungen und die Verluste.

aa) Die Gewinnungskosten[171]): Sie umfassen begrifflich die, mit der Erzielung eines Erwerbes verbundenen Unkosten[172]). Sie stehen ausschließlich mit dem Erwerbseinkommen in Beziehung, und deren Abzug ist nur von diesem Einkommensbestandteil zulässig. Aus dem Wortlaut des Gesetzes, sowie aus der systematischen Stellung der maßgebenden Bestimmung geht klar hervor, daß Aufwendungen, die der Ersatzpflichtige zur Realisierung der in Ziff. 2 des Art. 5 lit. B genannten Einnahmen (aus Leibrenten, Pensionen und ähnlichen Nutzungen) machen muß, nicht als Gewinnungskosten betrachtet werden dürfen. Dagegen stellen gewisse Auslagen eine substanzielle Verminderung der letzgenannten Einkünfte dar[173]). Die Entscheidung, ob eine bestimmte Auslage als substanzielle Verminderung der Einkünfte aus Leibrenten und Pensionen oder ähnlichen Nutzungen zu charakterisieren sei, wird nur anhand des konkreten Tatbestandes möglich sein. Dasselbe läßt sich sagen mit Bezug auf die Gewinnungskosten[174]). So hat z. B. der Bundesrat den Abzug der durch die Einstellung eines Dienstboten verursachten

[168]) Art. 4 Ziff. 1 VVo.; VSA 4/376; 3/283.
[169]) Blumenstein: a. a. O., S. 233.
[170]) VSA 8/67.
[171]) Art. 5 lit. B Ziff. 1/2 am Anfang.
[172]) Blumenstein: a. a. O., S. 236.
[173]) Blumenstein: a. a. O., S. 236; VSA 3/65.
[174]) Betr. die eigentlichen Gewinnungskosten sei auf die Ausführungen von Blumenstein: a. a. O., S. 237 ff. verwiesen.

besonderen Haushaltungskosten als Gewinnungskosten vom Erwerbseinkommen der selbständig erwerbenden Ehefrau zugelassen[175]).

bb) Die Abschreibung[176]).

Die Abschreibung dient dem Ausgleich der Wertverminderung eines Vermögensobjektes, das der Einkommenserzielung dient. Der Abzug vom Roheinkommen erfolgt daher in dem Umfange, als das in Rede stehende Vermögensobjekt während der Bemessungsperiode an Wert abgenommen hat[177]). Die VVo. bringt dies damit zum Ausdruck, daß sie „geschäftsmäßig begründete Abschreibungen" dem Abzuge zuläßt. Da das Ersatzabgaberecht nur ganz bestimmte Einkommensbestandteile als Bemessungsgrundlage verwendet, kann ein Abzug nur bezüglich der, der Erziehung von zuschlagspflichtigem Einkommen dienenden Vermögensobjekte gemacht werden. Abschreibungen sind daher nur mit Bezug auf das Erwerbseinkommen zulässig; denn soweit Ertragseinkommen in Betracht fällt, steht das Vermögensobjekt doch nicht dem Abgabeschuldner selbst zu, und eine allfällige Wertverminderung derselben beeinträchtigt seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht.

Als Abschreibungsperiode, das ist der Zeitraum, innerhalb welchem die Wertverminderung eingetreten sein muß, fällt die Einkommensbemessungsperiode in Betracht[178]).

cc) Der Abzug von Verlusten[179]): Es handelt sich hier um sogenannte Geschäftsverluste, das sind „Vermögensverluste, die anläßlich der Erwerbstätigkeit in kausalem Zusammenhang mit dieser eintreten"[180]). Die Zulässigkeit des Abzuges beschränkt sich auf Verluste, die der Abgabepflichtige mit Bezug auf die, in seinem Geschäftsbetrieb verwendeten und der Einkommenserzielung dienenden Vermögensobjekte erlitten hat.

Nur die während der Einkommensperiode eingetretenen

---

175) VSA 10/62.
176) Art. 42/2 VVo.
177) Blumenstein: S. 241.
178) Näheres über die Abschreibung ist bei Blumenstein: a. a. O., S. 241 ff. ersichtlich.
179) Art. 42/1 VVo.
180) Blumenstein: a. a. O., S. 246.

Verlust sind abzugsberechtigt und nur soweit sie nachgewiesen sind. Aufwendungen und Ausgaben des Ersatzabgabeschuldners zugunsten Dritter sind einem Abzuge nicht zugänglich[181]). Die Praxis hat ferner die Abzugsberechtigung der Einzahlungen in Hilfs- und Pensionskassen[182]), sowie Unfall- und Lebensversicherungsprämien[183]) mit Recht verneint.

c) Die zeitliche Grundlage der Einkommensbemessung.

Unter Einkommen versteht man begrifflich die einem Individuum während eines bestimmten Zeitraumes zugeflossenen Einkünfte. Das Ersatzabgaberecht nimmt die Einkommensbemessung nach dem im Vorjahr der Entstehung der Abgabeforderung erzielten Einkommen vor[184]). Ausnahmen sind dort geboten, wo der Ersatzpflichtige während des genannten Zeitraumes keine Erwerbstätigkeit ausübte. In diesem Falle ist das, während der Abgabeperiode voraussichtlich zu erwartende Einkommen maßgebend[185]). Der Umstand, daß das während der Abgabeperiode tatsächlich erzielte Einkommen nicht den bei der Taxation angenommenen Umfang erreicht, bildet keinen Grund für eine Herabsetzung des rechtskräftig festgestellten Abgabebetrages[186]). Dagegen wird eine angemessene Berücksichtigung dieser Sachlage bei der Einschätzung für das folgende Jahr in der Praxis zugelassen[187]).

3. Der Einkommenszuschlagsansatz.

Was den Begriff des Einkommenszuschlagsansatzes betrifft, sei auf das anläßlich der Umschreibung des Vermögenszuschlagssatzes Ausgeführte verwiesen.

Gemäß Art. 4 lit. b des Gesetzes beträgt der Zuschlag von jedem Fr. 100.— des reinen ersatzabgaberechtlichen Einkommens Fr. 1.50. Die Berechnung beruht hier auf einer Einteilung des zuschlagspflichtigen Einkommens in Einheiten zu je Fr.

[181]) VSA 3/169; 5/231; nicht publizierter Bundesgerichtsentscheid vom 12. 9. 1929, Bise und Graf: a. a. O., S. 19, N. 8.
[182]) VSA 3/64.
[183]) Salis: N. 1345; VSA 3/258.
[184]) Art. 43/1 VVo.
[185]) Art. 43/3 VVo.
[186]) Burckhardt: N. 2462; BGE 55 I 183.
[187]) BGE 57 I 220; VSA 10/347.

100.—. Multipliziert man den Zuschlagsansatz mit derjenigen Zahl solcher Einheiten, die das festgestellte ersatzabgabepflichtige Einkommen umfaßt, gewinnt man den Einkommenszuschlag. Diese Methode hat zur Folge, daß Restbeträge von weniger als Fr. 100.— außer Betracht fallen[188]). Bei Einkommensbemessung in ausländischer Währung wird die Feststellung des Zuschlages durch Berechnung in Prozenten vorgenommen. Der Einkommenszuschlag beträgt hier 1,5 % des gesamten ersatzabgaberechtlichen reinen Einkommens.

5. Die Abstufung des Ersatzabgabebetrages.

Der Umfang einer geschuldeten Abgabe hängt auch noch von weiteren Momenten ab.

A. Die persönlichen Eigenschaften des Schuldnersubjektes.

Das Gesetz und die MO sehen eine Abstufung der Ersatzabgabe nach dem Alter vor.

a) Denjenigen Betrag, wie er sich aus der Anwendung der bereits oben dargestellten Grundsätze über das Ersatzabgabemaß ergibt, entrichten Ersatzabgabeschuldner vom Eintritt in das militärdienstpflichtige Alter bis zum vollendeten 32. Altersjahr[189]). Die Voraussetzung für die Anwendung von Art. 7 MStG ist nicht die Einteilung in die Landwehr, sondern das Zugehören zu einer bestimmten Altersklasse. Ein dem Alter nach Auszugsdienstpflichtiger, der in der Landwehr eingeteilt ist, schuldet die ganze Abgabe[190]).

b) Die Hälfte des Betrages, der sich auf Grund von Art. 3 und 4 des Gesetzes ergibt, schulden Abgabepflichtige im Alter zwischen 33 bis zum vollendeten 40. Jahre.

c) Auf einen Viertel reduziert sich die Ersatzabgabe für die im Alter von 41 bis 48 Jahren stehenden Wehrpflichtigen.

B. Minimum von Dienstleistung oder Dienstjahren.

Gemäß Art. 6 MStG und auf Grund des Bundesbeschlusses vom 18. 2. 1921 betr. die Anrechnung von geleistetem Militärdienst[191]) reduziert sich die Ersatzabgabe auf die Hälfte des

[188]) Art. 44 VVo.
[189]) MStG Art. 7 abgeändert durch Art. 4 des BG vom 22. 12. 1938.
[190]) Burckhardt: N. 2468.
[191]) A. S. 37/357.

normalen Umfanges, sofern eine der nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt ist.

a) Der Ersatzabgabeschuldner muß mindestens 8 Dienstjahre aufweisen, wobei es der Erfüllung dieser Voraussetzung vor Entstehung der Abgabeforderung bedarf[192]). Was man unter Dienstjahr zu verstehen hat, führt Art. 2 des zitierten Bundesbeschlusses näher aus[193]). Als Dienstjahr betrachtet man diejenigen Jahre, während welchen der Abgabeschuldner eine Schule oder einen Kurs bestanden hat oder den Militärbehörden länger als 6 Monate zur Verfügung stund, ungeachtet allfälliger Dienstversäumnis. Unter Schule oder Kurs kann nur die Absolvierung von Militärdienst gemeint sein; denn Art. 6 MStG stellt ein Entgegenkommen für diejenigen Ersatzpflichtigen dar, die während einer gewissen Zeit die Militärdienstpflicht erfüllt haben oder doch wenigstens den Militärbehörden als Angehörige der Armee zur Verfügung stunden[194]). Als Dienstjahre kommen diejenigen nicht in Betracht, während welchen der Kriegsbetrieb der Transportanstalten verfügt wurde[195]).

b) Leistung von mehr als 250 Tagen Aktivdienst[196]). Die Bestimmung ist auf außerordentliche Verhältnisse zugeschnitten, wobei es dem Bundesrate überlassen wird, zu bestimmen, welche Arten von Dienstleistung als Aktivdienst in diesem Sinne gelten sollen[197]). Die Vergünstigung tritt jedoch unabhängig davon ein, ob ein Abgabepflichtiger Instruktionsdienste versäumt hat in früheren Jahren. Es genügt, wenn er die vorgeschriebene Anzahl von Aktivdiensttagen absolvierte[198]).

C. Der Einfluß beschränkter Dienstleistung auf den Umfang der Ersatzabgabe.

a) Berücksichtigung der teilweisen Dienstleistung bei den in Auszug und Landwehr Eingeteilten.

---

[192]) VSA 6/129; BGE 56 I 107.

[193]) Ueber die ältere Praxis vgl. Salis: N. 1324, wo nur Jahre mit effektiver Dienstleistung berücksichtigt worden sind. Die neue Praxis: BBl. 1909 IV 342; 1911 I 695; 1920 V 593.

[194]) Salis: N. 1323. Dienst bei einem Polizeikorps fällt außer Betracht in diesem Falle.

[195]) VSA 1/396; 7/250; BBl. 1916 III 356.

[196]) Art. 1 des zit. Bundesbeschlusses.

[197]) Verordnung vom 27. 5. 1921 (A. S. 37/361); Burckhardt: N. 2445 II; VSA 2/347; 5/53.

[198]) VSA 5/241.

aa) Teilweise Versäumnis einer Schule, eines Kurses oder einer Uebung mit Soldzahlung[199]).

bb) Versäumnis von Inspektion oder Schießübung (Dienst ohne Soldausrichtung)[200]).

b) Berücksichtigung der effektiven Dienstleistung der vorzeitig in den Landsturm versetzten Dienstpflichtigen, der Hilfsdienstpflichtigen und der Untauglichen[201]).

D. Der Einfluß der Dauer der Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht im ganzen Umfange.

Herabsetzung auf die Hälfte findet statt, sofern:

a) Die Enthebung erst in der zweiten Hälfte der Ersatzperiode verfügt wird[202]),

b) Der Abgabeschuldner das Schweizerbürgerrecht erst während der zweiten Hälfte der Ersatzperiode erwirbt[203]),

c) Der Abgabepflichtige in der ersten Hälfte der Ersatzperiode aus dem Schweizerbürgerrecht entlassen wird[204]),

d) Oder er binnen der ersten Hälfte der Ersatzperiode stirbt[204]).

Eine Reduktion aus den letztgenannten Gründen tritt nur ein, wenn die Abgabeforderung nicht wegen Dienstversäumnis oder Dienstverweigerung entstanden ist[205]).

E. Das gegenseitige Verhältnis der Reduktionsgründe.

Es kann der Fall eintreten, daß verschiedene der unter A bis D genannten Voraussetzungen für die Herabsetzung in der Person eines Ersatzpflichtigen erfüllt sind. Sofern sie sich der Natur der Sache nach nicht ausschließen, wirkt das Zusammentreffen verschiedener Voraussetzungen in bestimmten Fällen kumulativ, d. h. es findet eine Reduktion auf $^1/_4$, $^1/_8$ oder einen kleineren Bruchteil des gemäß Art. 3—5 MStG berechneten Abgabeumfanges statt[206]).

---

199) VVo. 30 Ziff. 1 lit. a.
200) VVo. Art. 30 Ziff. 1.
201) VVo. Art. 30 Ziff. 2 und 3.
202) VVo. Art. 30 Ziff. 1 lit. c.
203) VVo. Art. 20 Ziff. 1.
204) VVo. Art. 20/1 Ziff. 2.
205) VVo. Art. 30 Ziff. 1 lit. c.
206) VSA 4/71.

F. Erhöhung der Ersatzabgabe.

Gemäß Art. 8 des Gesetzes kommt der Bundesversammlung die Befugnis zu, für Jahre, in welchen der größere Teil der Truppen des Auszuges durch aktiven Dienst in außerordentlicher Weise in Anspruch genommen wird, den Militärpflichtersatz bis auf den doppelten Betrag zu erhöhen. Der zitierte Art. 8 kam während des Weltkrieges 1914—18 und in den Jahren 1939 bis 1942 zur Anwendung[207]).

G. Die obere Grenze der Abgabeforderung.

Der Umfang der Ersatzabgabe soll ein gewisses Maximum nicht übersteigen, indem Art. 3/2 MStG bestimmt, daß der einfache Betrag Fr. 3000.— nicht übersteigen soll. Das gesetzlich vorgesehene Maximum reduziert bzw. erhöht sich entsprechend den Grundsätzen über die Abstufung des Abgabebetrages, wie sie oben dargestellt wurden[208]).

§ 10. Die Ersatzabgabenachforderung.

I. Entgeht dem Gemeinwesen infolge gesetzwidrigem Verhalten des Ersatzpflichtigen eine Ersatzabgabeleistung, steht dem „geschädigten" Gemeinwesen ein Nachforderungsanspruch zu[1]). Eine Ersatzabgabe ist dann als entgangen zu betrachten, wenn das Verhalten des Ersatzpflichtigen im Veranlagungs-, Rekurs- oder Beschwerdeverfahren für eine zu niedrige Feststellung der Abgabeforderung kausal war. Die Abgabenachforderung als besonders geartete, öffentlich-rechtliche Forderung unterscheidet sich von Abgabeforderung und tritt anstelle der Letzteren[2]).

a) Der Rechtsgrund der Nachforderung beruht in einem

[207]) Burckhardt: N. 2444 I; Bundesratsbeschluß über den Militärpflichtersatz während des Aktivdienstes vom 28. November 1939.

[208]) BBl. 1886 II 1893; Art. 1 des zitierten Bundesratsbeschlusses vom 28. November 1939.

[1]) VVo. Art. 105.

[2]) Blumenstein: a. a. O., S. 335.

dem Gesetze nicht entsprechenden Verhalten des Pflichtigen im Veranlagungs-, Rekurs- oder Beschwerdeverfahren, welches das Ergebnis der genannten Verfahren für das Gemeinwesen in nachteiliger Weise beeinträchtigt hat. Ein Verschulden der Verfahrenspartei wird nicht verlangt, da es sich nicht um die Verhängung einer Strafe handelt. Das Institut der Ersatzabgabenachforderung dient nur der Ausgleichung einer nach dem Gesetze nicht genügenden Abgabeleistung. Die Entstehung der Nachforderung hängt daher nur von einem gesetzwidrigen Verhalten des Pflichtigen im Veranlagungs- oder Justizverfahren, wodurch die Abgabeforderung zu niedrig festgestellt wurde, ab.

b) Die Bemessung der Ersatzabgabenachforderung erfolgt nach den gleichen Grundsätzen wie die Ersatzabgabeforderung.

c) Als Schuldner kommt der Abgabepflichtige in Betracht, dessen Abgabe zu niedrig bemessen wurde. Die solidarische Mithaftung des Art. 9 MStG bezieht sich auf die Nachforderung.

d) Das Verfahren der Geltendmachung der Nachforderung unterscheidet sich vom gewöhnlichen Veranlagungsverfahren, indem in gewissen Kantonen die Festsetzung von besondern Veranlagungsbehörden vorgenommen wird. Dem Ersatzpflichtigen steht das Recht auf persönliche Einvernahme zu. Gegen die Veranlagungsverfügung ist Rekurserhebung zulässig. Die Weiterziehung an das Bundesgericht steht dem Rekurrenten offen. Die Bestimmungen über die Ersatzabgabevollstreckung gelangen ebenfalls zur Anwendung[3]).

II. Einen auf anderer rechtlicher Grundlage beruhenden Nachforderungsanspruch kennt Baselstadt. Unter der Voraussetzung, daß im Veranlagungs- oder Rekursverfahren ein Rechnungsfehler oder ein anderer Irrtum unterlaufen ist, kann binnen Jahresfrist seit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung oder dem Ergehen eines Einsprache- oder Rekursentscheides der Irrtum korrigiert werden[4]). Gegen eine daherige Nachforderungsverfügung müssen dem Betroffenen die nämlichen Rechtsbehelfe zur Seite stehen, wie sie zur Anfechtung der ursprünglichen Veranlagungsverfügung gegeben sind, obgleich die fragliche kantonale Verordnung nichts Diesbezügliches enthält.

[3]) VVo. Art. 105/2.
[4]) § 12 der Verordnung des Kantons Baselstadt.

§ 11. Der Rückerstattungsanspruch.

I. Rückerstattung infolge Dienstnachholung.

1. Grundsätzliches: Der hier in Rede stehende Rückerstattungsanspruch stellt ein durch die funktionelle Bedeutung der Ersatzabgabe bedingtes Institut dar. Die Erhebung einer Ersatzabgabe dient dem Ausgleich der wirtschaftlichen Vorteile, die dem Wehrpflichtigen im Hinblick auf die Nichterfüllung der Militärdienstpflicht erwachsen. Wird der nicht geleistete Dienst zu einem spätern Zeitpunkt tatsächlich absolviert, muß notwendigerweise die, wegen mangelnder Dienstleistung entrichtete Abgabe, dem Schuldner zurückerstattet werden[1]). Dieser Tatbestand bildet auch das grundlegende Charakteristikum der Rückerstattung infolge Dienstnachholung, bei welcher es sich nicht um die Rückerstattung einer entrichteten, aber nicht geschuldeten Ersatzabgabe, ähnlich dem zivilrechtlichen Institut der condictio indebiti handelt, sondern das Gemeinwesen leistet dem Ersatzabgabeschuldner eine materiell und formell geschuldete Ersatzabgabe zurück.

2. Der Entstehungstatbestand des Rückerstattungsanspruches bildet die Ableistung eines sogenannten Nachholungsdienstes.

a) Der Begriff: Unter Nachholungsdienst versteht man diejenige Dienstleistung, deren Nichterbringung zufolge eine Abgabeforderung zur Entstehung gelangte und die in einem auf die Ersatzperiode folgenden Jahre effektiv erbracht wird[2]). Als Nachholungsdienste, deren Absolvierung ein Rückerstattungsanspruch begründen können, kommen nur Dienstleistungen in Betracht, welche der Wehrpflichtige nach Maßgabe der einschlägigen Gesetzesvorschriften grundsätzlich in einem früheren Jahre hätte erbringen sollen[3]), was aber infolge Enthebung

[1]) Der bundesrätlichen Auffassung, wonach eine Rückerstattung auch zu erfolgen hat, wenn ein Wehrpflichtiger zu einem Nachholungsdienst eingerückt ist, aber als Ueberzähliger entlassen wurde, kann nicht beigepflichtet werden (Bise und Graf: a. a. O., S. 91, N. 9).

[2]) VVo. Art. 107.

[3]) Es kommt demnach nicht darauf an, ob der Staat beim Nichtvorhandensein einer Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht im ganzen Umfange während der betr. Ersatzperiode tatsächlich eine Dienst-

von deren Erfüllung oder wegen Dienstverweigerung nicht geschah und die Entstehung einer Abgabeforderung bewirkte. Die ältere Praxis, welche auf der Verordnung betr. Rückerstattung des bezahlten Militärpflichtersatzes vom 24. 4. 1885[4]) basierte, beschränkte die Rückerstattung auf die Nachholung von Wiederholungskursen, welche nach bestandener Rekrutenschule und nach erfolgter Einteilung in die Armee versäumt wurden[5]). Unter dem Zwang der Verhältnisse wurde auch Rückerstattung gewährt wegen Nachholung von Wiederholungskursen, die infolge zuspät bestandener Rekrutenschule nicht rechtzeitig absolviert wurden[6]). Demgegenüber hat das Bundesgericht unter Annahme der Bildung von Gewohnheitsrecht festgestellt, daß „jede nachgeholte Dienstleistung zur Rückerstattung einer Jahressteuer berechtigt". Als Dienstnachholung hat dabei im Hinblick auf die Ersatzabgaberückerstattung jeder Dienst zu gelten, der nicht in demjenigen Jahre geleistet wird, in dem er bei normaler Abwicklung der obligatorischen Dienstpflicht nach der MO hätte bestanden werden sollen[7]). Wurde, obgleich eine bestimmte Dienstleistung nicht zu dem im Gesetze vorgesehenen Zeitpunkte erfolgte, in dem betr. Jahre keine Ersatzabgabe geschuldet, kann bei erfolgter Dienstleistung in einem späteren Jahre kein Rückerstattungsanspruch entstehen; denn Rückerstattung wird nur gewährt, wenn ein Dienst nachgeholt wird, zu dessen Ausgleich eine Ersatzabgabe bezahlt wurde[8]).

Der Nachholungsdienst stellt eine obligatorische Dienstleistung dar, die der Wehrpflichtige wegen mangelnder rechtzeitiger Erfüllung zu einem spätern Zeitpunkt auf Grund des Gesetzes nachholungsweise absolviert[9]). Freiwilliger Militärdienst

---

leistung gefordert hätte, die infolge Enthebung versäumt wurde, sondern darauf, ob nach der Ordnung der MO eine solche Dienstleistung zu fordern gewesen wäre (VSA 11/135).

[4]) A. S. 8/85.

[5]) Salis: N. 1302.

[6]) Kreisschreiben des Bundesrates an sämtliche Kantonsregierungen betr. Rückerstattung der Militärpflichtersatzsteuer bei Dienstnachholung vom 20. 9. 1897 (BBl. 1897 IV 323 ff.); Salis: N. 1032—3; Burckhardt: N. 2482 I; VSA 1/304; 1/357; 10/156.

[7]) BGE 56 I 37 ff., insbesondere S. 44.

[8]) BGE 55 I 243.

[9]) MO 114; Verordnung vom 3. 11. 1908 betr. Dienstnachholung (A. S. 24/1011).

fällt als Nachholungsdienst außer Betracht[10]). — Bei der Bezeichnung der Dienstleistungen, welche bei nicht rechtzeitiger Absolvierung grundsätzlich in einem spätern Jahre zu erbringen sind, war der Gesetzgeber nicht völlig frei. Er konnte eine Nachholung nur mit Bezug auf Dienste verlangen, die ihrer Natur und ihrem Zwecke nach dies zulassen. Aus dem Inbegriff der Verpflichtungen, die die Militärdienstpflicht in sich schließt, scheiden von vornherein als nicht nachholbar Inspektion und Schießübung aus[11]). Als Nachholungsdienst im ersatzabgaberechtlichen Sinne kommen ausschließlich Instruktions- und Aktivdienst in Betracht[12]).

b) Die Art des Nachholungsdienstes wird bedingt durch den nicht rechtzeitig absolvierten Dienst. Versäumter und nachgeholter Dienst sind, vorbehalten ausdrücklicher gegenteiliger Gesetzesbestimmung, äußerlich die Gleichen[12 bis]).

c) Der Umfang des Nachholungsdienstes: Ersatzabgaberechtlich wird ein Nachholungsdienst als bestanden betrachtet, wenn mehr als die Hälfte der Diensttage geleistet werden, die der Nachholungsdienst umfaßt[13]). Wird bloß die Hälfte oder weniger absolviert, entsteht kein Rückerstattungsanspruch, nicht etwa ein Anspruch auf die Hälfte der entrichteten Ersatzabgabe. Es gelangen also die Regeln über die Abstufung des Abgabebetrages nicht analog zur Anwendung.

d) Der Zeitpunkt der Entstehung des Rückerstattungsanspruches fällt mit dem Zeitpunkt der Erfüllung des Nachholungsdienstes zusammen[14]).

3. Gegenstand und Umfang des Rückerstattungsanspruches.

a) Der Rückerstattungsanspruch geht auf eine Geldleistung, deren Umfang sich nach der wegen Nichtleistung des

[10]) VSA 8/156; BGE 60 I 57; Bise und Graf: S. 92 N. 12 (Entscheid der eidg. Steuerverwaltung 1934).

[11]) Die sog. Nachinspektion und Versäumnis der Hauptinspektion fallen zeitlich in die gleiche Ersatzperiode.

[12]) Dagegen hat die Praxis den mit einer Dienstleistung in kausaler Beziehung stehende Spitalaufenthalt nicht als Nachholungsdienst betrachtet. BGE 56 I 465.

[12 bis]) Wurde beispielsweise ein Wiederholungskurs versäumt, kommt als Nachholungsdienst nur ein Wiederholungskurs in Betracht, nicht aber etwa eine Unteroffiziersschule.

[13]) VVo. Art. 109.

[14]) BBl. 1889 II 654.

nachgeholten Dienstes entrichteten Abgabe bestimmt. Dies setzt somit die Feststellung desjenigen Zeitpunktes voraus, zu welchem der nachgeholte Dienst ursprünglich hätte geleistet werden sollen und eine Abgabeforderung begründet wurde. Dies läßt sich leicht feststellen, wenn die Ersatzpflicht Dienstversäumnis oder Dienstverweigerung zur Voraussetzung hatte. Hat aber der Ersatzabgabeschuldner die nachgeholte Dienstleistung infolge Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht im ganzen Umfange nicht rechtzeitig absolviert, wird die Ersatzabgabe zurückerstattet, welche in den Jahren entrichtet wurde, wo bei normaler Abwicklung der Militärdienstpflicht nach der Ordnung der MO der nachgeholte Dienst grundsätzlich erstmals zu erfüllen gewesen wäre[15]).

b) Eine Zinsvergütung auf den zurückerstatteten Betrag ist gesetzlich ausgeschlossen[16])[16 bis]).

c) Einer besondern Regelung bedarf es, wenn in verschiedenen Jahren gleichartige Dienste nicht absolviert wurden. Der erste Nachholungsdienst bezieht sich auf den ersten nicht rechtzeitig bestandenen Dienst[17]). Entstand mangels Vorhandensein der erforderlichen Voraussetzung im Jahre des ersten nicht rechtzeitig absolvierten Dienstes keine Ersatzabgabeschuld, erfolgt bei Ableistung des ersten Nachholungsdienstes keine Rückerstattung[18]).

d) Der Rückerstattungsanspruch wird fällig nach Ablauf des letzten effektiv geleisteten Diensttages des Nachholungsdienstes.

4. Die beteiligten Subjekte.

Forderungsberechtigtes Subjekt aus dem Rückerstattungsschuldverhältnis ist der Wehrpflichtige, welcher einen Nachholungsdienst absolviert hat, leistungsverpflichtet ist derjenige

---

[15]) BGE 56 I 44.

[16]) VVo. Art. 107/1 am Ende; BGE 57 II 28; Bise und Graf: S. 13 N. 19 (nicht publizierter Bundesgerichtsentscheid vom 19. 2. 1931).

[16 bis]) Der rechtlichen Lage entsprechend wäre es objektiv gar nicht möglich Zinsen auszurichten, da bis zum Zeitpunkt der Erfüllung des Nachholungsdienstes die Hauptschuld überhaupt nicht besteht. Eine Zinszahlung vom Momente der Entstehung bis zum Untergang des Rückerstattungsanspruches wird durch die zitierte Vorschrift ausdrücklich ausgeschlossen.

[17]) VVo. Art. 108.

[18]) VSA 8/65.

Kanton, welchem die zurückzuerstattende Ersatzabgabe als Gläubiger zugestanden hatte[19]).

5. Die Veranlassung der Rückerstattung.

Die Veranlassung der Rückerstattung bildet das von der legitimierten Person gestellte Rückerstattungsbegehren[20]). Besondere Formvorschriften stellt die VVo. nicht auf. Die Stellung eines Rückerstattungsbegehrens kann in mündlicher oder schriftlicher Form erfolgen[21]); jedoch wird die Beibringung des Dienstbüchleins verlangt. Auch inhaltlich hat das Begehren nicht besonderen gesetzlichen Vorschriften zu entsprechen. Es genügt, wenn daraus ersichtlich ist, daß der Gesuchsteller sein Rückerstattungsrecht geltend machen will. Das Rückerstattungsbegehren ist an den als verpflichtetes Subjekt am Schuldverhältnis beteiligten Kanton zu richten. Für die landesanwesenden Rückerstattungsgläubiger kommt als Einreichungsstelle die über das Begehren entscheidende Instanz selbst in Betracht. Hierzu ist meist das Kreiskommando[22]) oder die Militärsteuerverwaltung[23]) kompetent. Es kommen auch das Finanzdepartement[24]), das Kriegskommissariat[25]) und die Militärdirektion[26]) in Betracht.

Die Auslandschweizer reichen das Gesuch beim Konsulat ihres Wohnbezirkes ein, welches es an den leistungsverpflichteten Kanton weiterleitet[27]).

[19]) VVo. Art. 111/1.
[20]) VVo. Art. 111/1; Bise und Graf: a. a. O., S. 88.
[21]) Eine Ausnahme macht Luzern (§ 29), wo Schriftlichkeit verlangt wird.
[22]) Aargau § 27/1; Appenzell-A. Rh. § 32; Appenzell-I. Rh. Art. 26, Abs. 1; Baselland § 24/1; Glarus § 39/1; Graubünden Art. 33/1; Nidwalden § 7 lit. f; Obwalden Art. 12; Schaffhausen § 18; Schwyz § 25; Zug § 17.
[23]) Baselstadt § 2; Bern § 33; Freiburg Art. 46; Luzern § 4 lit. d; § 29; Thurgau § 2 lit. d; Wallis Art. 1; Genf Art. 2; Solothurn § 44.
[24]) Neuenburg Art. 1/2; Tessin Art. 1.
[25]) St. Gallen Art. 13 lit f.
[26]) Uri § 3 lit. b; Waadt Art. 2; Zürich § 3 lit. d.
[27]) VVo. Art. 111/2.

II. Rückerstattung formell, nicht aber materiell geschuldeter Ersatzabgaben.

1. Rückerstattung auf Grund von Art. 20/2 VVo.

Art. 20/1 Ziff. 2 sieht vor, daß nur die halbe Ersatzabgabe geschuldet wird, wenn der Schuldner in der ersten Hälfte der Abgabeperiode aus dem Schweizerbürgerrecht entlassen wird oder stirbt. Wurde die Abgabe vor dem Eintritt einer der genannten Voraussetzungen rechtskräftig festgestellt und entrichtet, räumt Art. 20/2 VVo. dem aus dem Schweizerbürgerrecht entlassenen oder im Falle des Ablebens des Abgabeschuldners, dessen Erben einen Rückforderungsanspruch auf den zuviel erhobenen Betrag ein. In Gegensatz zu der Rückerstattung infolge Dienstnachholung wurde hier der rückzuerstattende Betrag auf Grund der einschlägigen Gesetzesbestimmungen nicht geschuldet. Da aber das Veranlagungs- bzw. das Justizverfahren in der Regel vor Ablauf der ersten Hälfte der Ersatzperiode abgeschlossen wird, ist es möglich, daß die Voraussetzung für eine Reduktion gemäß Art. 20/1 Ziff. 2 VVo. erst nachträglich eintritt und somit von den Behörden nicht berücksichtigt und vom Ersatzpflichtigen auch nicht geltend gemacht werden konnte. Dieser Umstand rechtfertigt die Rückerstattung eines formell geschuldeten Abgabebetrages. Sie erfolgt aber nicht von Amtes wegen, sondern erst auf Grund des dazu legitimierten Subjektes.

2. Eine Rückerstattung von festgestellten und entrichteten Abgaben erfolgt bei Aufhebung oder Abänderung eines formell rechtskräftigen Veranlagungs- bzw. Justizentscheides beim Vorliegen eines Revisionsgrundes[28]).

3. Werden Rechnungsfehler oder andere Irrtümer, die bei der Feststellung der Abgabeforderung unterlaufen sind, binnen Jahresfrist seit Eröffnung der Veranlagungsverfügung oder dem Ergehen eines Einsprache- oder Rekursentscheides berichtigt, erfolgt in Baselstadt Rückerstattung des zu unrecht bezahlten Betrages[29]).

---

[28]) Vgl. § 12 VI.
[29]) § 12.

§ 12. Der Untergang ersatzabgaberechtlicher Ansprüche.

I. Die Erfüllung.

Für alle drei Forderungsarten (Ersatzabgabeforderung, Nachforderung und Rückerstattungsanspruch) bildet die Erfüllung den normalen Beendigungsgrund des Schuldverhältnisses. Diese besteht in der Bezahlung des geschuldeten Geldbetrages an den Gläubiger oder die zur Entgegennahme der Leistung zuständige Instanz.

Als Ausnahme kommt in einigen Kantonen[1]) die Entgegennahme von Arbeitsleistung an Zahlungsstatt in Betracht (sog. Abverdienen). Diese Erfüllungsform der Abgabeschuld hängt von der Zustimmung des Schuldners ab und kann nicht als Schuldverhaft gemäß BV Art. 59/3 bezeichnet werden.

Eine Verrechnung vermögensrechtlicher Ansprüche, privat- oder öffentlich-rechtlicher Natur des Abgabeschuldners gegenüber dem forderungsberechtigten Gemeinwesen, ist unzulässig[2]).

II. Der Ersatzabgabeerlaß.

Der Erlaß bedeutet den Verzicht des Abgabegläubigers auf eine im Veranlagungs- bzw. Justizverfahren festgestellte Ersatzabgabeschuld. Seine Gewährung bewirkt den Untergang der Forderung ohne Befriedigung des Gemeinwesens. Es handelt sich nicht um einen Gnadenakt des forderungsberechtigten Gemeinwesens, sondern der Abgabeerlaß stellt ein auf rechtlicher Grundlage beruhendes Institut dar[3]). Aus der Formulierung des zitierten Artikels geht nicht klar hervor, ob die kompetente Behörde beim Vorhandensein der Erlaßvoraussetzungen dem Gesuche entsprechen muß oder ob es ihrem Ermessen anheimgestellt ist, den Erlaß zu gewähren oder nicht. Gegen die Annahme, daß die Behörde beim Vorhandensein der erforderlichen Voraussetzungen zur Erlaßgewährung verpflichtet ist, spricht

[1]) Aargau (§ 20); Bern (§ 27); Glarus (§ 41); Graubünden (Art. 32); Thurgau (§ 18); Wallis (Art. 19) und Zürich (§ 30).

[2]) VSA 3/79; Blumenstein: a. a. O., S. 624 schließt die Verrechnung mangels dahinziehender Gesetzesvorschrift aus.

[3]) VVo. Art. 96.

der Umstand, daß dadurch Ersatzpflichtige, welche für den Eintritt dürftiger wirtschaftlicher Verhältnisse nicht ohne Schuld sind, die Wohltat des Erlasses auch zuteil würde, was mit der strafrechtlichen Ahndung der schuldhaften Nichtbezahlung der Abgabe nicht in Einklang steht.

Als Erlaßgrund nennt die VVo. besonders dürftige Verhältnisse, die die Entrichtung der Abgabe verunmöglichen.

Den Gegenstand des Erlasses bilden ausstehende Ersatzabgaben, gleichgültig, ob es sich um Abgabeforderungs- oder Nachforderungsansprüche handelt.

Ein besonderes Erlaßverfahren sieht das Ersatzabgaberecht nicht vor. Jedoch ist die Stellung eines Erlaßgesuches an die zuständige Behörde erforderlich und der Nachweis der Dürftigkeit wird verlangt. Hinsichtlich der Form des Erlaßgesuches weist die VVo. keine ausdrückliche Bestimmung auf[4]).

III. Untergang durch Zeitablauf.

1. Verjährung.

a) Gegenstand: Der Verjährung sind Ersatzabgabeforderung und Nachforderung unterworfen. Mit Bezug auf den Rückerstattungsanspruch hat das Bundesgericht festgestellt, daß er auch mit Ablauf der Verjährungsfrist erlischt[5]). Dieser Grundsatz wurde in die VVo.[6]) aufgenommen. Die Verjährung findet auch Anwendung auf Ansprüche eines Kantons gegenüber einem andern Kanton, der, in Erfüllung seiner Amtshilfeverpflichtung, Ersatzabgaben auf Rechnung des ersteren bezogen hat[7]).

b) Die Fristen.

Das Ersatzabgaberecht kennt zwei verschiedene Verjährungsfristen. Für die in der Schweiz wohnenden Abgabepflichtigen beträgt sie fünf Jahre, für die Auslandschweizer 10 Jahre. Die 10-jährige Frist ist bezüglich der Ansprüche des Abgabepflichtigen gegenüber dem Staate ausgeschlossen[8]). Ueber das

[4]) Luzern (§ 24/2) verlangt Schriftlichkeit.
[5]) BGE 61 I 200; 56 I 45.
[6]) VVo. Art. 110.
[7]) VVo. Art. 84; Bise und Graf: a. a. O., S. 24, N. 4 (bundesrätlicher Entscheid vom 17. 9. 1920).
[8]) BGE 56 I 45; Bise und Graf: a. a. O., S. 24, N. 5. Ansprüche der Kantone gegeneinander unterliegen der 5-jährigen Frist.

Verhältnis dieser beiden Fristen schweigen sich Gesetz und Verordnung völlig aus. Die Praxis hat daher entschieden, daß die fünfjährige Frist nur dann gegeben ist, wenn der Abgabeschuldner vom Zeitpunkt der Fälligkeit an fünf Jahre ununterbrochen in der Schweiz gewohnt hat. War er innerhalb dieser Zeitspanne einmal landesabwesend, wobei die Dauer der Landesabwesenheit unwesentlich ist, gelangt die 10-jährige Frist zur Anwendung[9]). In einem früheren Entscheide[10]) wurde im gleichen Sinne erkannt, daß die längere Frist für diejenigen Ansprüche maßgebend sei, bei deren Entstehung der Abgabeschuldner im Auslande gewohnt hat, unbeachtlich einer späteren Rückkehr[11]).

c) Die Wirkung.

Weder MStG noch VVo. haben die Wirkung der Verjährung normiert. In Anlehnung an die Steuerrechtswissenschaft muß restloser Untergang der Ansprüche ohne Fortbestand einer Naturalobligation angenommen werden[12]). Bezüglich ihrer Geltendmachung war der Bundesrat nicht immer gleicher Ansicht. Einmal hat er entschieden, die Verjährung sei von Amtes wegen zu berücksichtigen[13]), während er in einem späteren Entscheide eine ausdrückliche Geltendmachung durch den Abgabeschuldner verlangt[14]).

d) Stillstand und Unterbrechung.

Ueber Stillstand und Unterbrechung der Verjährung schweigt sich der Gesetzgeber völlig aus, was dem Bundesrate Anlaß gab zu entscheiden, die Zustellung einer Zahlungsaufforderung unterbreche die Verjährung[15]). Dies trifft wohl in Bezug auf die eidg. Kriegssteuer kraft ausdrücklicher Vorschrift zu[16]), nicht aber für ersatzabgaberechtliche Ansprüche[17]). Dagegen

[9]) Bise und Graf: a. a. O., S. 23, N. 2 (Eidg. Steuerverwaltung 9./11. April 1924).

[10]) BBl. 1891 II 792.

[11]) Man kann sich nicht des Eindruckes erwehren, daß diese Lösung vom Bestreben einer bestmöglichen Wahrung der fiskalischen Interessen diktiert ist.

[12]) Blumenstein: a. a. O., S. 302; Bühler: a. a. O., S. 220.

[13]) Bise und Graf: a. a. O., S. 24, N. 8.

[14]) VSA 1/310; so auch Blumenstein: a. a. O., S. 302, insbes. N. 48a.

[15]) Burckhardt: N. 2480 I.

[16]) Art. 120, wonach jede Einforderungshandlung die Verjährung unterbricht.

[17]) BBl. 1918 II 408.

hat er richtigerweise festgestellt, daß die einschlägigen Bestimmungen des OR nicht zur Anwendung gelangen dürfen[18]). Nach bundesgerichtlicher Auffassung können die ersatzabgaberechtlichen Verjährungsfristen, da es sich um peremptorische Fristen handelt, weder unterbrochen noch suspendiert werden[19]).

d) Der Beginn.

Art. 11 MStG regelt die Verjährung ersatzabgaberechtlicher Ansprüche und bestimmt, daß die Verjährungsfrist mit dem Ablaufe desjenigen Jahres zu laufen beginnt, in welchem die Abgabe fällig geworden ist. Hierzu stellt der Bundesrat fest[20]), dem Gesetze sei nichts zu entnehmen, wann der Zeitpunkt der Fälligkeit angenommen werden müsse. „Mit Rücksicht auf den besonderen Charakter" der Ersatzabgabe hat der Bundesrat angenommen, daß „im Moment des Vorliegens, der für das Entstehen der Ersatzpflicht notwendigen besonderen Voraussetzungen diese auch fällig sei" und hat dementsprechend Art. 11 MStG von jeher dahin ausgelegt, es handle sich nicht um eine bloße Bezugsverjährung, sondern auch die Veranlagung, die aus irgendeinem Grunde während des für die Ersatzpflicht maßgebenden Jahres nicht vorgenommen wurde, könne bis nach Ablauf der für den Militärpflichtersatz festgesetzten Verjährungsfrist nachgeholt werden. Gegen diese Ausführungen habe ich etwelche Bedenken. Allerdings gibt das Gesetz keine Definition über den Begriff der Fälligkeit. Dieser Umstand allein verleiht der Entscheidungsinstanz, die Rechtsanwendung zu üben hat, noch nicht die Befugnis, willkürlich festzulegen, was unter Fälligkeit zu verstehen ist. Wenn der Gesetzgeber es unterließ, den in Rede stehenden Begriff zu umschreiben, geschah dies, weil er als bekannt vorausgesetzt wurde. Dies kann aber nur bedeuten, der in andern Rechtsmaterien übliche Fälligkeitsbegriff solle auch im Ersatzabgaberecht Geltung haben. Konsultiert man die maßgebenden Erkenntnisse der Steuerrechtswissenschaft, so erfährt man, daß die Steuerverjährung, ähnlich der zivilrechtlichen Ver-

[18]) Burckhardt: N. 2480 III.

[19]) Bise und Graf: a. a. O., S. 24, N. 7 (nicht publizierter Entscheid des Bundesgerichts vom 17. 9. 1931); Blumenstein: a. a. O., S. 302 schließt mangels ausdrücklich positiv-rechtlicher Grundlage Stillstand und Unterbrechung im Steuerrecht aus.

[20]) VSA 1/310 mit Verweis auf die Praxis.

jährung, im Erlöschen einer zur Entstehung gelangten Steuerforderung des Gemeinwesens besteht. Es handelt sich bei der Steuerverjährung im eigentlichen Sinn des Wortes stets um eine sogenannte Anspruchs- oder Bezugsverjährung, welche sich nur auf vollständig entstandene und deshalb vollstreckbar gewordene Steuerforderungen bezieht. Dies setzt aber die Durchführung eines Veranlagungsverfahrens voraus[21]). Die Einführung eines speziellen ersatzabgaberechtlichen Fälligkeitsbegriffes[22]) kann auch nicht vom Standpunkt des besondern Charakters der Ersatzabgabe aus gerechtfertigt werden, da dieser nicht mit der Fälligkeit einer Ersatzabgabeforderung in Beziehung steht. Gerade in ihrer äußern Erscheinung weist die Ersatzabgabe mit der Steuer im eigentlichen Sinne große Aehnlichkeit auf, weshalb man ohne Zögern den im Steuerrecht bekannten Fälligkeitsbegriff zur Anwendung bringen darf.

Die Verjährungsfrist der Rückerstattungsansprüche beginnt mit Ablauf des Jahres, in welchem der Anspruch zur Entstehung gelangte. Dies ist das Jahr der Absolvierung des Nachholungsdienstes[23]), bzw. das Todesjahr des Ersatzabgabeschuldners bzw. das Jahr der Entlassung aus dem Schweizerbürgerrecht.

Hinsichtlich der Ansprüche des materiell-rechtlichen Gläubigers aus Abgabeforderung und Nachforderung auf Ablieferung der von einem andern Kanton auf fremde Rechnung bezogenen Ersatzabgaben beginnt die Verjährung mit Ablauf des Bezugsjahres.

2. Die Befristung der Ersatzabgabeveranlagung.

Die vom Bundesrat vertretene Auffassung über die Fälligkeit bewirkt eine Befristung der Veranlagung, was heute in Art. 104 VVo. zum Ausdruck kommt. Gemäß der zitierten Bestimmung kann die Veranlagung binnen 5 bzw. 10 Jahren seit Eintritt der „Fälligkeit" durchgeführt werden. Um eine Ver-

[21]) Blumenstein: a. a. O., S. 300—1. Anders verhält es sich nach der Reichsabgabenordnung. Kraft ausdrücklicher positiv-rechtlicher Vorschrift beginnt die Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist. Bühler: a. a. O., S. 220/21.

[22]) Ueber den Begriff der Fälligkeit im Steuerrecht vgl. Blumenstein: a. a. O., S. 53 ff., 328, 388, 625.

[23]) VVo. Art. 110; Bise und Graf: a. a. O., S. 86.

jährung im eigentlichen Sinne handelt es sich hier nicht, sondern der Bundesrat hat eine gesetzliche Befristung der Ersatzabgabeveranlagung eingeführt, sodaß die Veranlagung nur binnen der genannten Fristen rechtsgültig vorgenommen werden kann[24]).

3. Kapitel.

Die Sicherungsmittel der Ersatzabgabeforderung und -nachforderung

§ 13. Oeffentlich-rechtliche Folgen des Ersatzabgabeverzuges und besondere Sicherungsmittel der Ersatzabgabe.

I. Allgemeines.

Da die Eintreibung der Ersatzabgabe in gewissen Fällen auf dem gewöhnlichen Vollstreckungswege der Schuldbetreibung gar nicht möglich ist oder die Durchführung dieses Verfahrens nur unbefriedigende Ergebnisse verspricht, bedarf der Anspruch des Gemeinwesens einer besonderen Sicherung. Dem Zwecke der Realisierung ersatzabgaberechtlicher Forderungen dient die Strafandrohung wegen schuldhafter Nichtbezahlung der Ersatzabgabe. Neben dieser besondern öffentlich-rechtlichen Folge des Ersatzabgabeverzuges kommt als Sicherungsmittel die Schriftensperre, der Entzug des diplomatischen und konsularischen Schutzes, die Verweigerung von militärischem Auslandsurlaub und Sicherheitsleistung in Betracht.

II. Strafrechtliche Ahndung der Zahlungsverweigerung.

Wie die Entstehungsgeschichte des sogenannten Ergänzungsgesetzes lehrt[1]), zeigt sich, in Sonderheit auf dem Gebiete

[24]) Bise und Graf: a. a. O., S. 24, N. 7 (nicht publizierter Entscheid des Bundesgerichts vom 17. 9. 1931).

[1]) Salis: N. 1266.

des Ersatzabgaberechtes die Notwendigkeit, die Realisierung der Abgabeforderungen durch besondere öffentlich-rechtliche Mittel zu sichern. Art. 1 der Novelle von 1901 schafft einen dahinzielenden Tatbestand, indem er die schuldhafte Nichtbezahlung der Ersatzabgabe mit Freiheitsstrafe bedroht.

1. Das Objekt des Deliktes bildet die Staatsgewalt, die in der Auferlegung einer gesetzlichen Zahlungsverpflichtung zum Ausdruck kommt[2]). Da die strafbare Handlung in einer Zuwiderhandlung gegen einen Befehl der Obrigkeit besteht, bedeutet die Strafbarkeit der schuldhaften Nichterfüllung einer vermögensrechtlichen Verbindlichkeit des öffentlichen Rechts keine Einschränkung des verfassungsrechtlichen Verbotes des Schuldverhaftes[3]). Es handelt sich hier nicht in erster Linie um ein Exekutionsmittel zur Eintreibung einer Forderung, noch wird durch die Verbüßung der Strafe die Abgabeschuld getilgt[4]). Richtig ist allerdings, daß die Strafandrohung tatsächlich als Beweggrund für die rechtzeitige Bezahlung der Ersatzabgabe wirkt, was der Gesetzgeber auch bezweckt hat[5]). Dies vermag aber an der rechtlichen Natur der Sache, daß es sich um eine Zuwiderhandlung gegen die Staatsgewalt handelt, nichts zu ändern[6]). Mit großem Eifer wurde anläßlich der Beratung des sogenannten Ergänzungsgesetzes im Nationalrat der Standpunkt verfochten, die Entrichtung der Abgabe sei eine eigentliche militärische Leistung und die Nichtbezahlung derselben müsse als Verletzung einer militärischen Obliegenheit aufgefaßt werden und gleiche Bestrafung nach sich ziehen wie die Verweigerung von persönlichem Militärdienst[7]).

Dieser Ansicht scheint sich auch das Bundesgericht anzu-

---

[2]) Blumenstein: a. a. O., S. 323; Sten. Bull. Nat.-Rat 1900, S. 712. Stämpfli: Die schuldhafte Nichtzahlung des Militärpflichtersatzes SJZ. Bd. 22, S. 63, bemerkt richtig, daß die schuldhafte, nicht rechtzeitige Zahlung bestraft wird. Dagegen betrachtet er zu unrecht Art. 52 BG über die Stempelabgaben vom 4. 10. 1917 als Analogiefall.

[3]) BV 59/3; Burckhardt: Kommentar, S. 564 ff.

[4]) Art. 1/5 des BG von 1901.

[5]) Sten. Bull. Nat.-Rat 1899, S. 105.

[6]) Diese Auffassung vertrat das Bundesgericht anläßlich der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer kant. Norm, die die böswillige Steuerverweigerung mit Freiheitsstrafe bedroht. Diese Norm wurde als mit BV Art. 39/3 vereinbar erklärt (BGE 41/175).

[7]) Sten. Bull. Nat.-Rat 1899, S. 103 ff., 403 ff., 584 ff.

schließen, indem es ausführt: „Die Strafandrohung will hauptsächlich den Ungehorsam treffen, als welchen sich die Nichterfüllung der Wehrpflicht in der Form des Militärpflichtersatzes darstellt“[8]).

2. Die H a n d l u n g besteht in der Unterlassung der obrigkeitlich angeordneten Vornahme der Ersatzabgabeentrichtung (sog. echtes Unterlassungsdelikt)[9]) bis zum Ablauf der durch die zweite Mahnung angesetzten Frist. Mit diesem Zeitpunkt ist das Delikt auch vollendet[10]). Anderer Ansicht war das eidg. Justiz- und Polizeidepartement. Bestrafung wegen schuldhafter Nichtbezahlung der Ersatzabgabe sollte nur eintreten, wenn die Schuld nicht bis zum gerichtlichen Urteil getilgt werde. Die Strafe wurde hier als sogenannte Ungehorsamstrafe[11]) identifiziert, während es sich um eine Strafe im Rechtssinne, um eine Kriminalstrafe handelt; denn wegen Nichtbezahlung der nämlichen Ersatzabgabe darf nur e i n e Strafe verhängt werden[12]).

In subjektiver Hinsicht ist schuldhafte Nichtbezahlung erforderlich. Es sind also beide Spielarten der Schuldform möglich, Vorsatz und Fahrlässigkeit. Strafe trifft auch denjenigen, der zwar über die erforderlichen Mittel zur Zeit des Ablaufes der zweiten Mahnfrist nicht verfügt, aber diesen Umstand schuldhafterweise herbeigeführt hat[13]).

3. Als S u b j e k t der deliktischen Handlung kommt der Ersatzabgabeschuldner in Betracht, sofern er nach strafrechtlichen Grundsätzen deliktsfähig ist.

4. Die S t r a f e n: Als Hauptstrafe wird Haft in der Dauer von einem bis 10 Tagen angedroht. In Verbindung damit kann

---

[8]) BGE 51 I 346.

[9]) Ueber den Begriff des Unterlassungsdeliktes vgl. Hafter: Lehrbuch des schweiz. Strafrechts, allg. Teil, S. 67 ff.

[10]) BGE 51 I 346.

[11]) Ueber den Begriff der sog. Ungehorsamstrafe vgl. Fleiner: Institutionen, S. 218 ff.

[12]) Art. 1/6 BG von 1901.

[13]) Wie den Ausführungen von Klaus: Existenzminimum in Steuer, Betreibung und Militärpflichtersatz, erschienen in Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Bd. 36, S. 356, zu entnehmen ist, betrachtet die Praxis eine Nichtzahlung der Abgabe als schuldhaft, wenn die Zahlung nach dem Einkommen während den Zahlungs- und Mahnfristen möglich war, wobei aber das Einkommen vom 1. Jan. an nicht gänzlich unberücksichtigt wird.

als Nebenstrafe Entzug des Stimmrechts oder Wirtshausverbot, beides bis maximal 2 Jahre gesprochen werden[14]).

5. Das Verfahren richtet sich nach kantonalen Normen[15]).

III. Sperrung der Ausweisschriften.

1. Die Voraussetzungen: Die Schriftensperre als Zwangsmittel der Verwaltungsbehörden kommt hauptsächlich dort in Betracht, wo die gewöhnlichen Vollstreckungsmaßnahmen nicht zur Anwendung gelangen können, weshalb die Zulässigkeit der Schriftensperre auf die Auslandschweizer beschränkt ist[16]). Die Zulässigkeit der Ausstellung oder Verlängerung von Pässen durch die kantonalen Paßstellen, sowie die Legalisation der durch die Konsulate zuzustellenden persönlichen Ausweisschriften hängt von der Regelung des für das laufende oder frühere Jahre geschuldeten Militärpflichtersatzes ab[17]).

2. Die Ausnahmen.

a) Die zum Zwecke der Eheschließung erforderlichen Ausweisschriften sollen unabhängig vom Bestand unbeglichener Abgabeschulden ausgestellt werden[18]).

b) Dem Ermessen des zuständigen Konsulates bleibt es anheim gestellt, Begehren um Ausstellung, Verlängerung oder Visierung von Pässen oder andern Ausweisschriften zu entsprechen, ungeachtet allfälliger nicht bezahlter Ersatzabgaben. Hierbei wird dem Petenten eine zwei bis sechs Monate dauernde

---

[14]) Art. 1/2 des BG von 1901.

[15]) Art. 1/4 des BG von 1901.

[16]) Gemäß dem Wortlaut von Art. 98 VVo. könnte sich die Verweigerung der Ausstellung oder Verlängerung von Pässen durch die kant. Paßstelle auch auf die zur Zeit der Gesuchstellung in der Schweiz wohnenden und ins Ausland beurlaubten Wehrpflichtigen beziehen. Dies wäre aber nur der Fall, wenn entgegen dem Art. 103 VVo. der militärische Auslandsurlaub gewährt würde. Die Schriftensperre kann sich nur auf Auslandschweizer beziehen, weil man nicht annehmen darf, der Bundesrat habe die Anordnung einer weiteren Sicherungsmaßnahme vorgesehen für den Fall, daß die Vollziehungsbehörden unter Verletzung einer Verordnungsbestimmung militärischen Auslandsurlaub gewährt haben. Art. 98 VVo. dient als Ergänzung von Art. 99 VVo. und gelangt zur Anwendung, wenn die kant. Paßstelle bei mangelnder Zuständigkeit des Konsulates die Aushändigung der Ausweisschriften an Landesabwesende vorzunehmen hat.

[17]) VVo. Art. 98 und 99.

[18]) VVo. Art. 99/2.

Zahlungsfrist eingeräumt, auf welche Zeitspanne auch dem Gesuche stattgegeben wird[19]). Ist binnen der angesetzten Frist die Zahlung nicht erfolgt, werden durch das Konsulat keine Ausweisschriften mehr ausgestellt, verlängert oder visiert, sofern sie nicht zur Rückkehr in die Schweiz erforderlich sind[20]).

3. Die funktionelle Bedeutung.

In der Verordnung betr. die Veranlagung und den Bezug des Militärpflichtersatzes von Auslandschweizern vom 2. 12. 1921[21]) wird die Schriftensperre unter dem Marginale „Säumnisfolgen" normiert. Doch kann sie rechtlich nicht als eine besondere Verzugsfolge charakterisiert werden, da der Verzug eine rechtskräftige Feststellung der Ersatzabgabeforderung voraussetzt, wovon die Zulässigkeit der Verweigerung der Aushingabe von Ausweispapieren an Auslandschweizer nicht abhängt[22]). Als die in vielen Fällen einzig wirksame Gesetzessanktion gelangt die Schriftensperre dann zur Anwendung, wenn sich die Gelegenheit bietet.

4. Die Verfassungsmäßigkeit.

Die Verfassungsmäßigkeit der Schriftensperre wurde sowohl durch Beschwerde an den Bundesrat als durch staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht angefochten. Da diese Institution auf verordnungsrechtlicher Grundlage beruht, war die richterliche Kognition ihrer Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Niederlassungsfreiheit[23]) auch gegeben[24]). Der Bundesrat wie das Bundesgericht erblickten in der Vorenthaltung der Ausweisschriften keine Verfassungsverletzung.

Der Bundesrat ging hierbei von der grundlegenden Voraussetzung aus, daß der Grundsatz der Niederlassungsfreiheit durchbrochen werde, wenn es sich um die Erfüllung einer militärischen Pflicht handelt[25]). Nach lang geübter Praxis bildet das bloße Bestehen nicht befriedigter Geldansprüche des Gemeinwesens kein genügender Grund, die Freizügigkeit durch Verwei-

[19]) VVo. Art. 100.
[20]) VVo. Art. 101.
[21]) A. S. 37/837.
[22]) VSA 9/250.
[23]) BV Art. 45.
[24]) BV Art. 113.
[25]) VSA 9/242 ff.

gerung der Ausweisschriften einzuschränken[26]). Der Bundesrat versuchte daher dazulegen, der Militärpflichtersatz stelle nicht eine gewöhnliche Geldleistung an den Fiskus dar. Der Zweck des Gesetzes über den Militärpflichtersatz bestehe nicht darin, dem Staate eine Geldeinnahme zu verschaffen und zu sichern. Mit der Auflegung der Militärsteuer und der Anordnung sichernder Maßnahmen für ihre Entrichtung soll das im allgemeinen Landesinteresse gelegene Ziel einer bestmöglichen Gleichstellung der nicht dienenden Bürger mit den dienenden in der Wehrpflicht erreicht werden, wie das Bundesgericht bereits festgestellt habe[27]). Gemäß Art. 1 MO müsse die Bezahlung eines Ersatzes als eine Form der Erfüllung der allgemeinen Wehrpflicht anerkennt werden. Die Wehrpflicht sei eine einheitliche Pflicht, und es bestünden keine genügenden Gründe, daß die eine Verletzung der Wehrpflicht im Gegensatz zu einer andern eine verschiedene rechtliche Behandlung erfahre. Zur Stützung der Behauptung beruft man sich auf die bundesgerichtliche Rechtssprechung und die Erkenntnisse der Rechtswissenschaft[28]). Wenn die Vorenthaltung der Ausweisschriften wegen Nichterfüllung der Militärdienstpflicht zulässig sei, müsse dies auch mit Bezug auf die Nichterfüllung der Militärsteuerpflicht gelten. Wahrscheinlich war man sich der Tragweite des angefügten Schlußsatzes nicht ganz klar, der besagt: „Ob die Wehrpflicht dem Freizügigkeitsrecht des Einzelnen vorgeht, hängt einzig von ihrer staatsrechtlichen Stellung und ihrem W e s e n, und nicht von der F o r m ihrer Erfüllung ab."

Der bundesrätlichen Argumentation scheint sich das Bundesgericht nicht anschließen zu wollen[29]). Das Bundesgericht geht in seinen Erwägungen davon aus, daß als übergeordnete öffentlich-rechtliche Pflichten, die dem Recht auf Freizügigkeit vorgehen und eine Zurückhaltung der Ausweisschriften zum Zwecke ihrer Erzwingung rechtfertigen, grundsätzlich nur solche in Betracht fallen, die sich ihrem Inhalte nach gegen die Person des Bürgers und nicht bloß gegen sein Vermögen richten

[26]) BGE 51 I 393.
[27]) BGE 51 I 347—48.
[28]) BGE 51 I 155; Burckhardt: Kommentar, S. 63 lit. b (materielle Rechtsgleichheit).
[29]) VSA 9/257.

und den Behörden eine Verfügung über jene geben, also nicht bloße unbefriedigte Geldansprüche (Vorbehalten die der Umwandlung in Freiheitsstrafen fähigen Geldstrafen). Mit dem Erlaß der gesetzlichen Bestimmung, wonach schuldhafte Nichtbezahlung des Militärpflichtersatzes strafrechtliche Ahndung findet, sollte der „Auffassung des Militärpflichtersatzes als einer reinen Geldschuld entgegen getreten und die Ersatzpflicht zu einer Verpflichtung ausgestaltet werden, für deren Erfüllung der Bürger, gleich wie der militärische Dienstpflichtige, im Falle des Zahlungsvermögens nicht nur mit seinem Vermögen, sondern auch mit seiner Person einzutreten hat". Der bundesgerichtliche Entscheid stützt sich hier ausschließlich auf Materialien zu der Novelle von 1901[30]). Diese rechtliche Grundanschauung sei in Art. 1 MO auch in allgemeiner Form festgelegt worden. Bei der Ausgestaltung des Militärpflichtersatzes zu einer persönlichen, nicht bloßen Geldverpflichtung, deren schuldhafte Nichterfüllung einen so schwerwiegenden Eingriff in die persönliche Bewegungsfreiheit, wie das Ergänzungsgesetz es vorsieht, müsse auch ein weniger weitgehender Zwang gegen die Person zur Erzwingung der Leistung, wie es die Vorenthaltung der Ausweisschriften darstelle, zulässig sein[31]) und könne aus Art. 45 BV nicht beanstandet werden. Dies zum mindesten da, wo die durch die Bundesgesetzgebung vorgesehenen Mittel des Zwanges versagen.

Der Bundesrat verfiel bei dem in Rede stehenden Entscheide einem Formalismus, welchem zwar vom rein logischen Standpunkt aus wenig entgegengehalten werden könnte, der aber das Wesentliche völlig unberücksichtigt läßt. Wenn die Erfüllung militärischer Verpflichtungen dem Recht auf Freizügigkeit vorgeht, beruht dies auf der besondern Bedeutung der Aufgabe, zu deren Erfüllung das Gemeinwesen vom Bürger militärische Leistungen verlangt und dem Umstande, daß die Erfüllung einer

---

[30]) VSA 9/259.

[31]) Man kann sich des Eindruckes nicht erwehren, daß das Bundesgericht hierbei an den Grundsatz der sog. Verhältnismäßigkeit denkt (vgl. Fleiner: Institutionen, S. 217), obgleich die Strafe gemäß Art. 1/1 des BG von 1901 keine Exekutivstrafe darstellt. (Als Kriminalstrafe betrachtet das Bundesgericht die strafrechtliche Ahndung der schuldhaften Nichtbezahlung in BGB 51 I 341.

Dienstpflicht nur bei persönlicher Anwesenheit des Verpflichteten möglich ist. Durch die Erfüllung der Militärdienstpflicht wie der Hilfsdienstpflicht soll der Schweizerbürger mithelfen, die Sicherung des Fortbestandes der geltenden Rechtsordnung durch militärische Macht zu verwirklichen. Die Selbstbehauptungspflicht des Staates geht dem individuellen Recht des Einzelnen auf Niederlassungsfreiheit vor. Der Entrichtung der Ersatzabgabe kommt aber die Wirkung der Staatserhaltung in dem oben umschriebenen Sinne nicht zu, weshalb die Anwendung der nämlichen Zwangsmittel, wie sie zur Sicherung der Erfüllung der Dienstpflicht gerechtfertigt erscheinen, unter diesem Gesichtspunkte nicht angebracht ist.

Das Bundesgericht will die Verfassungsmäßigkeit der Schriftensperre in erster Linie damit begründen, daß der Abgabeschuldner für seine Verpflichtung nicht nur mit seinem Vermögen, sondern auch mit seiner Person einzustehen hat. (Daß letzteres aber nur bei Zahlungsvermögen zutreffen soll, bedeutet eine ungerechtfertigte Inkonsequenz. Entweder steht der Ersatzpflichtige ausnahmslos oder nie mit seiner Person für die Ersatzabgabeschuld ein.) Die Argumentation des Bundesgerichtes, die zufolge des Eintrittes der Straffälligkeit bei schuldhafter Zahlungsverweigerung die Abgabeschuld zu einer Verbindlichkeit erhebt, für deren Erfüllung der Schuldner nicht bloß mit seinem Vermögen, sondern auch mit seiner Person einzustehen habe, kann nicht beigepflichtet werden, zum Einten, weil sich diese Behauptung auf die Gesetzesmaterialien[32]) stützt, zum Andern, weil durch die Strafbarkeit der schuldhaften Zahlungsverweigerung und die formelle Erklärung der Ersatzpflicht als Bestandteil der allgemeinen Wehrpflicht die Ersatzabgabeschuld nicht zu einer persönlichen Pflicht erhoben wird, zu deren Erfüllung die persönliche, körperliche Anwesenheit begründet ist und eine Einschränkung der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen würde[33])[33bis]). Die Novelle von 1901 bedroht das renitente Verhalten gegen die obrigkeitlichen Anordnungen in der Form der

[32]) VSA 9/259.

[33]) Burckhardt: in Z. b. J. V. Bd. 64, S. 349.

[33bis]) Anderer Meinung ist Lienhart: a. a. O., S. 35, wo er ausführt, daß der Militärpflichtersatz eine „Leistung mit Freiheitsopferung" darstelle und nicht als bloße Geldverpflichtung zu charakterisieren sei.

schuldhaften Zahlungsverweigerung mit strafrechtlicher Ahndung, gleich wie die böswillige Steuerverweigerung mit öffentlicher Strafe belegt werden kann, ohne daß dadurch das Verbot des Schuldverhaftes gemäß BV 59/3 verletzt würde[34]). Dies bedingt aber nicht notwendigerweise, daß das schuldnerische Subjekt mit seiner Person für die Verbindlichkeit einzustehen hat. Letzteres würde erst zutreffen, wenn bei Zahlungsverweigerung an Erfüllungsstatt persönliche Dienstleistungen zu absolvieren wären, was aber der Gesetzgeber expressis verbis ausschließt[35]).

Als einzig wirksames Zwangsmittel der Gesetzesverwirklichung muß die Schriftensperre vom Standpunkt der Verfassung aus zulässig sein, um den Herrschaftswillen des Staates durchzusetzen. Die Schriftensperre ist in vielen Fällen die ultima ratio des Staates, wo die durch die Bundesgesetzgebung selbst vorgesehenen Mittel des Zwanges versagen[36]).

IV. Verweigerung des militärischen Auslandsurlaubes.

Ein weiteres Sicherungsmittel stellt die Verweigerung des militärischen Auslandsurlaubes dar, welcher grundsätzlich nur unter der Voraussetzung, daß der Bittsteller keine Ersatzabgabe schuldet, gewährt wird[37]).

Ueberlegungen, den Abgabeschuldner in seiner wirtschaftlichen Existenz aus fiskalischen Gründen nicht zu gefährden und die Erkennung der Bedeutung der Familie im Staate, ließen eine starre Anwendung der Regel nicht zu. Mit Bezug auf ungenügend bemittelte Abgabeschuldner wird eine Ausnahme gestattet, wenn die Urlaubsverweigerung eine schwere Schädigung der wirtschaftlichen Existenz oder der Interessen der Familie zur Folge hätte. Jedoch ist in diesem Falle der Urlaub auf maximal 6 Monate zu befristen, innerhalb welcher Zeit die Entrichtung der Abgabe vorzunehmen ist[38]).

---

[34]) BGE 41/175.
[35]) Art. 1/5 BG von 1901.
[36]) Dieser Begründung des Bundesgerichtes stimmt auch Burckhardt bei, vgl. Z. b. J. V. Bd. 64, S. 349.
[37]) VVo. Art. 103/1; Art. 37 der Verordnung über das militärische Kontrollwesen 7. 12. 1925.
[38]) VVo. Art. 103/2.

V. Der Entzug des diplomatischen und konsularischen Schutzes.

Sofern die Auslandschweizer ihrer abgaberechtlichen Schuldverpflichtung nicht genügen, ist ihnen der diplomatische und konsularische Schutz zu entziehen. Davon soll in dringenden Ausnahmefällen Abstand genommen werden, was insbesondere bei Beeinträchtigung der persönlichen Freiheit oder der Rechte, die mit der Niederlassung und dem Aufenthalt im Ausland verbunden sind, zutrifft[39]).

VI. Sicherheitsleistung.

Art. 14/2 der baselstädtischen Verordnung bestimmt, daß Abgabeschuldner, welche das Kantonsgebiet verlassen ohne ihren Verpflichtungen nachzukommen, zur Sicherstellung angehalten werden können.

[39]) VVo. Art. 102.

2. Teil:

Das formelle Ersatzabgaberecht

§ 14. Die Ersatzabgabeveranlagung.

I. Einleitung.[1])

1. Der Begriff der Ersatzabgabeveranlagung.

Unter Ersatzabgabeveranlagung versteht man den Inbegriff der Handlungen, durch die nach Vorschrift des Gesetzes Bestand und Inhalt einer Ersatzabgabeforderung verwaltungsmäßig festgestellt werden[2]). Charakteristisch für die Ersatzabgabeveranlagung ist die verwaltungsmäßige Feststellung der Abgabe zum Unterschied der urteilsmäßigen Feststellung durch die Justizbehörden[3]).

Im Gebiet des Ersatzabgaberechts kommt das gemischte oder ordentliche Veranlagungsverfahren[4]) zur Anwendung, indem der Abgabepflichtige wie auch amtliche Organe Veranlagungshandlungen vornehmen. Hierbei kommt die Prävalenz der amtlichen Veranlagungsform in einigen Kantonen mehr, in andern weniger zum Ausdruck. Ersteres ist dort der Fall, wo der Ersatzpflichtige am Veranlagungsverfahren auch durch die Einreichung einer Ersatzerklärung teilnimmt.

2. Das Veranlagungsverhältnis.

Unter Veranlagungsverhältnis versteht man die Gesamtheit der Rechtsbeziehungen, die im Verlaufe des Veranlagungsver-

[1]) In Ansehung, daß die systematisch an dieser Stelle einzugliedernden Ausführungen vorwiegend theoretischer Natur sind, kann die Einleitung kurz gehalten werden. Vollständigkeitshalber sei nur das Grundlegenste in knapper Form und enger Anlehnung an die diesbezüglichen Ausführungen in Prof. Blumensteins Werk „Das schweiz. Steuerrecht" erwähnt. Alles weitere ist in dem zitierten Werk ersichtlich. S. 385 ff.

[2]) Blumenstein: a. a. O., S. 385.

[3]) Vgl. unten § 15.

[4]) Blumenstein: a. a. O., S. 394.

fahrens zwischen Veranlagungsbehörden und Veranlagungsparteien entstehen. Es ist vergleichbar mit dem Prozeßrechtsverhältnis und besteht inhaltlich in gegenseitigen Verpflichtungen und Berechtigungen der beteiligten Subjekte. Die Verpflichtungen bestehen darin, daß die Subjekte gewisse vom Gesetz oder der VVo. vorgeschriebene Obliegenheiten haben, deren Erfüllung die andern Teilnehmer am Verfahren verlangen können. Subjekte des Veranlagungsverhältnisses sind die Veranlagungsbehörden einerseits und die Veranlagungsparteien anderseits[5]).

3. Die Veranlagungsparteien.

„Wer zur Wahrung seiner materiell- oder verfahrensrechtlichen Interessen, zur Erfüllung von formalrechtlichen Verpflichtungen" an der Ersatzabgabeveranlagung teilnimmt, ist Veranlagungspartei[6]). Als Veranlagungspartei kommt auf dem Gebiete des Ersatzabgaberechts der Ersatzabgabeschuldner und sein Vertreter in Betracht. Einen Fiskalvertreter mit Parteieigenschaft gibt es nicht.

a) Wer im Hinblick auf eine im materiellen Ersatzabgaberecht beruhenden persönlichen Haftung für die festzustellende Ersatzabgabeforderung zur Teilnahme an deren Veranlagung verpflichtet oder zugelassen ist, wird als Ersatzabgabeschuldner mit Parteieigenschaft im Veranlagungsverfahren bezeichnet. Doch soll nach steuerrechtlichen Grundsätzen die Haftung aus einer Steuerforderung nicht notwendigerweise Parteiqualität verleihen[7]). So wird dem solidarisch Mithafteten Parteiqualität abgesprochen[8]). Mangels einer ausdrücklichen Gesetzesbestimmung, die dritten, am Abgabeschuldverhältnis unbeteiligten Personen Veranlagungsparteiqualität verleiht, sollte im Hinblick auf die rechtliche Struktur der solidarischen Mithaftung korrekterweise die Einsprachebefugnis den mithaftenden Eltern abgesprochen werden; denn die VVo. räumt ein Einsprache- bzw. Rekursrecht nur dem Ersatzpflichtigen ein, nicht aber schlechtweg jedem von der Verfügung Betroffenen, der an deren Aufhebung oder Abänderung

[5]) Blumenstein: a. a. O., S. 397.
[6]) Blumenstein: a. a. O., S. 399.
[7]) Blumenstein: a. a. O., S. 399.
[8]) Blumenstein: a. a. O., S. 110.

ein rechtliches Interesse hat[9]). Die Veranlagungsbehörden dürften wahrscheinlich eine gegenteilige Praxis einschlagen. Diese Ansicht stützt sich auf zwei Entscheide des Bundesrates, worin festgestellt wird, daß die auf Grund von MStG 9 für die von ihrem Sohne geschuldete Abgabe haftenden Eltern zur Rekurserklärung legitimiert seien[10]). Da aber der Rekurs sich gegen den Einspracheentscheid wendet, muß den haftenden Eltern das Einspracherecht zugestanden werden, will man sie nicht von der Rekursführung praktisch ausschließen. Als Inhaber einer formalrechtlichen Befugnis wäre der solidarisch Mithaftende Veranlagungspartei.

b) Ohne zum materiellen Ersatzabgaberechtsverhältnis in Beziehung zu stehen, nimmt der Vertreter des Abgabeschuldners am Veranlagungsverfahren als Partei teil. Diese Personen vertreten im Veranlagungsverfahren nicht die eigenen, sondern fremde Interessen, nämlich diejenigen des Abgabeschuldners.

aa) Der gesetzliche Vertreter nimmt die Interessen des handlungsunfähigen Abgabeschuldners wahr. Mit Ausnahme der Bestimmung der Verordnung des Kantons Genf (Art. 4), die normiert, daß die Abgabeerklärung vom Ersatzpflichtigen selbst oder dessen gesetzlichen Vertreter zu unterzeichnen ist, weist das Abgaberecht hinsichtlich der gesetzlichen Vertreter im Veranlagungsverfahren keine Regelung auf. Es gelangen also die einschlägigen Bestimmungen des ZGB zur Anwendung[11]). Abweichend davon kommt im Ersatzabgaberecht eine gesetzliche Vertretung wegen Landesabwesenheit nicht in Betracht (Art. 60 VVo.). Der gesetzliche Vertreter vertritt den Abgabeschuldner gegenüber den Veranlagungsbehörden. Er hat also alle normalen Verpflichtungen, die ordentlicherweise dem Abgabeschuldner obliegen, zu erfüllen. Es kommen ihm aber auch alle verfahrensrechtlichen Befugnisse zu.

bb) Eine ausdrückliche Regelung der vertraglichen Vertretung kennt das Ersatzabgaberecht nicht. Nach allgemein-steuerrechtlichen Grundsätzen soll eine vertragliche Vertretung zur Vornahme verfahrensmäßiger Handlungen zulässig

[9]) Blumenstein a. a. O., S. 547 N. 21a.
[10]) VSA 3/69; 5/234.
[11]) Näheres darüber bei Blumenstein: a. a. O., S. 405.

sein, wo es nicht, mit Rücksicht auf die Beschaffenheit eines bestimmten verfahrensrechtlichen Institutes, auf die persönliche Mitwirkung des Steuerschuldners oder seines gesetzlichen Vertreters ankommt, was hinsichtlich der Einreichung der Steuererklärung zutreffen soll[12]). Hier scheint das Ersatzabgaberecht anderer Ansicht zu sein. Denn in Art. 61 VVo. wird ausdrücklich bestimmt, daß die Bezeichnung eines Vertreters in der Schweiz zur Bezahlung der Abgabe, den ersatzpflichtigen Auslandschweizer nicht von der Pflicht zur persönlichen Ausfüllung des Erklärungsformulars enthebe. In dieser Bestimmung wird vorausgesetzt, das Ersatzabgaberecht betrachte die Selbsteinschätzung als höchstpersönliche Handlung[13]). Ob zur Erfüllung der andern formalen Verpflichtung und zur Ausübung verfahrensmäßiger Befugnisse die Bestellung eines vertraglichen Vertreters zulässig ist, muß mangels gegenteiliger Norm bejaht werden[14]).

4. Der Inhalt des Veranlagungsverhältnisses.

Den Veranlagungsparteien obliegen im Verfahren bestimmte Pflichten und es kommen ihnen bestimmte Befugnisse zu.

a) Die Verpflichtungen:

aa) Nach den meisten kantonalen Verordnungen haben die im Inland und nach der VVo. (Art. 58/2) die im Ausland wohnenden Ersatzpflichtigen durch Einreichung eines ausgefüllten Abgabeerklärungsformulars an der Veranlagung mitzuwirken. Dies dient der Aufklärung über die ersatzpflichtigen Subjekte, die Zusammensetzung der Bemessungsgrundlagen und deren Wert.

bb) Weiter besteht eine Auskunftspflicht über die mit der Ersatzabgabeforderung in Beziehung stehenden wirtschaftlichen Verhältnisse und eine Pflicht zur Beibringung von Ausweisen über die gemachten Angaben und Beschaffung von Büchern und Urkunden (VVo. Art. 55).

cc) Neben diesen vorzunehmenden Handlungen wird die Veranlagungspartei zu einem bestimmten Verhalten im Verfah-

[12]) Blumenstein: a. a. O., S. 407.

ren verpflichtet. So wird wahrheitsgetreue Ausfüllung des Erklärungsformulars verlangt (VVo. 59).

dd) Als Sanktionen einer nichtpflichtgemäßen Erfüllung der genannten Obliegenheiten sind zu erwähnen: Einschätzung nach amtlichem Ermessen (VVo. 64/2), Bußenauflage (VVo. 56/2, 59/3), Tragung der verursachten Kosten (VVo. 65/3).

b) Die Befugnisse:

Die Veranlagungsparteien haben Anspruch, daß der im Gesetz vorgesehenen Teilnahme an der Veranlagung stattgegeben wird.

aa) Die Behörden haben die Aushändigung eines Erklärungsformulars zu bewerkstelligen.

bb) Es muß den Abgabepflichtigen Gelegenheit gegeben werden, ihre Begehren mündlich zu begründen, die Feststellungsmittel vorzulegen, falls dies ihr Wunsch ist (VVo. 75). Diese Befugnis bezieht sich jedoch nur auf das Einspracheverfahren).

cc) Der Geheimhaltungspflicht der Veranlagungsbehörden entspricht ein Parteirecht auf die Erfüllung der genannten Obliegenheit seitens der Behörden. Ganz allgemein sind die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (VVo. 65).

dd) Alle diese Ansprüche werden dadurch gesichert, daß den Parteien ein Einsprache- bzw. Rekursrecht eingeräumt wird (VVo. 78).

In Uebereinstimmung mit der in der Verwaltungsrechtswissenschaft herrschenden Ansicht hat der Bundesrat eine Veranlagungsverfügung, die unter Verletzung wesentlicher Vorschriften über das Verfahren erlassen wurde, wobei insbesondere eine Verletzung wichtiger formalrechtlicher Befugnisse des Abgabeschuldners erfolgte, als nichtig erklärt[15]). Ein Charakteristikum des nichtigen Verwaltungsaktes besteht in der Unfähigkeit, der formellen und materiellen Rechtskraft teilhaftig zu werden[16]). Der Vollstreckung einer nichtigen Veranlagungsver-

[13]) Diese Ansicht über die rechtliche Natur der Selbsttaxation teilt auch Schlegel: Steuerveranlagung, S. 64.

[14]) Zur Begründung wird auf die Ausführungen von Blumenstein: a. a. O., S. 407 verwiesen.

[15]) VSA 3/265; Blumenstein in VSA 3, S. 4.

[16]) Fleiner: Institutionen, S. 208.

fügung kann sich der Ersatzpflichtige auch mit Erfolg widersetzen, wenn er die Einsprache- bzw. Rekursfrist unbenützt verstreichen ließ.

II. Die Veranlagungsorgane.

Die Vollziehung der Militärpflichtersatzgesetzgebung als Bestandteil des Verwaltungsrechtes obliegt Verwaltungsbehörden. Diese sind zum Teil schon bestehende, der allgemeinen Verwaltung angehörende Organe und zum Teil eigens zur Verwirklichung des Ersatzabgaberechts konstituierte Behörden. Die beteiligten Verwaltungsorgane lassen sich auf Grund ihrer Funktionen einteilen in: Aufsichtsbehörden, eigentliche Veranlagungsbehörden und Hilfsorgane.

1. Die Aufsichtsbehörden und ihre Kompetenzen.

a) Das Oberaufsichtsrecht des Bundes.

Das dem Bunde gemäß Art. 15 MStG eingeräumte Oberaufsichtsrecht über alle den Militärpflichtersatz betreffenden Verhältnisse zum Zwecke einer gleichmäßigen Durchführung des Gesetzes wird unter Leitung des eidgenössischen Finanz- und Zolldepartements von der eidgenössischen Steuerverwaltung ausgeübt (VVo. 7).

Was den Inhalt des Oberaufsichtsrechtes auf dem Gebiete des Militärpflichtersatzes betrifft, handelt es sich um einen Anwendungsfall von BV Art. 102 Ziff. 13. Es kann daher auf die einschlägige Literatur verwiesen werden[17]).

b) Die kantonale Aufsicht.

In Ansehung, daß die Veranlagung der Ersatzabgabe eine den Kantonen zugewiesene Aufgabe darstellt, hat jeder Kanton eine Amtsstelle zu bezeichnen, die die Tätigkeit der kantonalen Behörden überwacht (VVo. 10). Als kantonale Aufsichtsbehörden amtieren in 11 Kantonen der Regierungsrat (Aargau § 1; Appenzell A.-Rh. § 1/1; Appenzell I.-Rh. Art. 1/1; Standeskommission; Baselland § 1/1; Bern § 1; Glarus § 2; Schwyz § 12; Solothurn § 1/1; Uri § 2; Zug § 4; Zürich § 2), in 10 Kantonen die Militärdirektion (Freiburg Art. 1; Genf Art. 2/2;

[17]) Burckhardt: Kommentar, S. 740; Fleiner: Bundesstaatsrecht, S. 55 ff. und 460 ff. mit Literaturangabe; Schindler: a. a. O., S. 24—34.

Graubünden Art. 1; Luzern § 1; Obwalden Art. 1; Schaffhausen § 1; St. Gallen Art. 32; Thurgau § 1; Wallis Art. 1/1; Waadt Art. 1), in 3 Kantonen das Finanzdepartement (Baselstadt § 1/1; Neuenburg Art. 1; Tessin Art. 1). Nidwalden (§ 5 und 4) hat zu diesem Zwecke eine besondere kantonale Militärsteuerkommission bestellt, welche aus dem Militärdirektor und 6 vom Landrat auf 3 Jahre gewählten Mitgliedern besteht, wobei 2 Offiziere, 2 Unteroffiziere und 2 Soldaten zu ernennen sind.

Die Aufgabe der kantonalen Aufsichtsbehörden besteht in der Ueberwachung der Tätigkeit der Ersatzabgabebehörden und in der Sorge für eine gleichmäßige Veranlagung (VVo. 67). Eine besondere Weisung, wie die Obsorge für eine gesetzmäßige Veranlagung durchzuführen ist, gibt Nidwalden, wo die Aufsichtsbehörde periodisch bei der Veranlagung mitzuwirken hat (§ 5 lit. a). Als Ausfluß der sogenannten Allgemeinaufsicht fällt in den Kompetenzbereich der genannten Organe die Befugnis zum Erlaß von Weisungen und Instruktionen betr. die Durchführung der Veranlagung. In Uri (§ 10) nimmt die Aufsichtsbehörde die Wahl der Zentralstelle und in Solothurn (§ 11/5) diejenige der Taxationskommissionsmitglieder vor.

Die unmittelbare Beaufsichtigung und die Geschäftsleitung wird in den meisten Kantonen nicht von der Aufsichtsbehörde ausgeübt, sondern es werden damit Behörden der kantonalen Staatsverwaltung oder eigens zum Vollzug der Militärpflichtersatzgesetzgebung konstituierte Organe beauftragt. Vielerorts ist dies die Militärdirektion (Aargau § 1; Baselland § 1/2; Bern § 1; Glarus § 3; Solothurn § 1/2; Zug § 21; Zürich § 3 lit. a) oder in Appenzell A.-Rh. die Landessteuerkommission (§ 1/2), in Appenzell I.-Rh. die Militärkommission (Art. 1/1). Nicht selten wird die unmittelbare Aufsicht und die Geschäftsleitung von der Militärsteuerverwaltung geführt (Baselstadt § 1/1; Freiburg Art. 2; Luzern § 4 lit. a; Tessin § 1/2; Neuenburg Art. 1; Thurgau § 1) oder vom Kreiskommando (Graubünden Art. 1; St. Gallen Art. 24; Nidwalden § 1/1; Schaffhausen § 21). Die Funktionen dieser Behörden bestehen in der Ueberwachung der untern Vollzugsorgane und im Erlaß der nötigen Weisungen und Detailbestimmungen, sowie in der Festsetzung der Formulare (Freiburg Art. 2/3, Graubün-

den Art. 35; Luzern § 4 lit. a; Nidwalden § 7 lit. b; St. Gallen Art. 24 und 32; Zürich § 3 lit. b).

2. Die eigentlichen Veranlagungsbehörden.

Die technische Durchführung der Veranlagung obliegt den eigentlichen Veranlagungsbehörden. In erster Linie liegt ihnen die Taxation oder Einschätzung[18]), d. h. die Feststellung des Abgabebetrages ob, weshalb ihnen vielfach die Bezeichnung Taxationskommission beigelegt wird (Bern § 3 lit. a; Glarus § 16/2; Graubünden Art. 3/2; Solothurn § 11; Uri § 6/1; Zug § 1/1; Zürich § 7 und andere mehr).

A. Unterscheidung auf Grund der örtlichen und sachlichen Zuständigkeit.

Anläßlich der Kreierung der eigentlichen Veranlagungsbehörden durch die kantonale Vo. mußte dem Umstande, daß die innerhalb des Kantonsgebietes angemeldeten Ersatzpflichtigen, wie auch die landesabwesenden nicht dienenden Kantonsbürger zu veranlagen sind, Rechnung getragen werden. Anderseits verlangt die Notwendigkeit einer unverzüglichen Feststellung der Abgabeschuld in gewissen Fällen die Durchführung des Veranlagungsverfahrens durch eine ständig amtierende Instanz. Unter dem Gesichtspunkte einer größern Einfachheit scheint es auch geboten, in Fällen, wo die Veranlagung, bedingt durch die Eigenart der Ersatzabgabe, erst nach Abschluß der Tätigkeit der ordentlichen Veranlagungsorgane überhaupt möglich ist, die Feststellung der Ersatzabgabe durch eine Amtsstelle der allgemeinen Staatsverwaltung vornehmen zu lassen. Schließlich wurde vielfach eine Sonderregelung getroffen mit Bezug auf die Feststellung der Abgabenachforderung sowie der Ersatzabgabeforderungen, die nicht ordnungsgemäß während der Ersatzperiode festgestellt wurden.

Die Abgrenzung der Zuständigkeit der eigentlichen Veranlagungsbehörden beruht in erster Linie auf territorialer Grundlage, indem die einen lediglich zur Veranlagung der landesabwe-

[18]) Einschätzung ist nicht der Schätzung, der rein ermessensmäßigen Festsetzung der maßgebenden Elemente, die Platz greift bei der Unmöglichkeit der zahlenmäßigen Feststellung der Bemessungsgrundlagen, gleichzustellen. Ueber den Gegensatz von Schätzung und Feststellung vgl. Bühler: a. a. O., S. 391.

senden Ersatzpflichtigen, die andern dagegen ausschließlich zur Veranlagung der landesanwesenden Abgabeschuldner kompetent sind. Die Veranlagung der innerhalb des Kantonsgebietes angemeldeten Ersatzpflichtigen erfolgt unter bestimmten positiv-rechtlich geregelten Voraussetzungen nicht durch die ordentlichen Veranlagungsbehörden, sondern durch außerordentliche Amtsstellen.

B. Für die Veranlagung der landesabwesenden Kantonsbürger haben die Kantone gemäß Art. 11 VVo. eine Zentralstelle zu bezeichnen, welcher Amtsstelle allerdings noch weitere ersatzabgaberechtliche Funktionen mit Bezug auf die genannten Individuen zu übertragen sind. Die Kompetenz der Zentralstelle zur Feststellung der von den Landesabwesenden geschuldeten Abgabe richtet sich nach der Kantonsangehörigkeit des Ersatzpflichtigen[18 bis]).

Die kantonale Mannigfaltigkeit kommt auch bei dieser Gelegenheit zum Ausdruck, indem die Veranlagung der landesabwesenden ersatzpflichtigen Kantonsbürger den verschiedensten Organen übertragen wird. So ist die Militärdirektion in Aargau (§ 2/2); Waadt (Art. 2); Zürich (§ 4); das Kreiskommando in Appenzell A.-Rh. (§ 1/2) und (§ 9/3); Appenzell I.-Rh. (Art. 6); Baselland (§ 1/2 und 3/4); Graubünden (Art. 2); Nidwalden (§ 6/1); Obwalden (§ 3); Schaffhausen (§ 2 und § 4); Zug (§ 3), die Militärsteuerverwaltung in Baselstadt (§ 2/1); Bern (§ 1, § 3 lit. d, § 6); Freiburg (Art. 3); Genf (Art. 2); Luzern (§ 4); Neuenburg (Art. 1); Solothurn (§ 2/4 und § 17); Tessin (Art. 2/2); Thurgau (§ 3); Wallis (Art. 1/2), das Steuerkommissariat in Glarus (§ 3 und § 16/2), das Kriegskommissariat in St. Gallen (Art. 2/2) und in Schwyz die Militärkanzlei (§ 2 und § 12 Ziff. 3) als Zentralstelle bezeichnet worden, während Uri eine durch den Regierungsrat gewählte, besondere Behörde geschaffen hat (§ 10).

Was die Stellung der Zentralstelle in den kantonalen Verwaltungsorganismen betrifft, bilden diese mit einigen Ausnahmen (Baselstadt, Neuenburg, Tessin) einen Bestandteil der kantonalen Militärverwaltung.

---

[18]) Für den Fall der Heimatberechtigung in mehreren Kantonen trifft Art. 47/3 VVo. eine Regelung (vgl. oben § 7 II Ziff. 3).

C. Die Veranlagung der landesanwesenden Ersatzpflichtigen.

a) Die ordentlichen Veranlagungsbehörden.

aa) Zur Durchführung des Feststellungsverfahrens hinsichtlich der von den landesanwesenden Schweizerbürgern geschuldeten Abgaben wurde meist eine Behörde eingesetzt, deren Funktion sich ausschließlich auf das Ersatzabgaberecht beschränkt. Eine Ausnahme machen Neuenburg, welches die Veranlagung durch die kantonale Steuerverwaltung (l'inspectorat des contributions publiques, Art. 1) durchführen läßt und Luzern, wo dem Sektionschef diese Aufgabe zukommt (§ 2 lit. a). Der Großteil der Kantone hat sogar Organe geschaffen, deren einzige Obliegenheit die Taxation der Ersatzpflichtigen bildet. Es ist dies eine im schweizerischen Rechtsleben nicht unbekannte Erscheinung[19]). Die Veranlagung wird immer dann durch die ordentlichen Veranlagungsorgane durchgeführt, wenn diese Aufgabe nicht kraft ausdrücklicher positiv-rechtlicher Bestimmung einer andern Behörde, einem außerordentlichen Veranlagungsorgan obliegt.

bb) Die Organisation der ordentlichen Veranlagungsbehörden: Mit Ausnahme von 5 Kantonen sind die ordentlichen Veranlagungsbehörden durchwegs kollegial organisiert. In Baselstadt amtiert die Abteilung für Militärsteuer (§ 2), in Genf „Le Service cantonal de la taxe militaire" (Art. 2), im Kt. Tessin „l'ufficio tasse militare" (Art. 2 und 10), als Veranlagungsorgan. Diese Behörden bilden alle einen besonderen Zweig der kantonalen Steuerverwaltung. Die neuenburgische Verordnung bezeichnet „l'inspectorat des contributions publiques" (Art. 1), die luzernische die Sektionschefs als Veranlagungsbehörden (§ 3 lit. b und § 8).

Der auf dem Gebiete des Militärpflichtersatzes herrschende Typus der Zusammensetzung der ordentlichen Veranlagungsorgane bildet die aus Beamten der kantonalen Staatsverwaltung und ehrenamtlich bestellten Mitgliedern bestehende Taxationskommission, wobei den auf Grund ihrer Beamteneigenschaft in der Behörde sitzenden Personen nach einigen kantonalen Vo. der Vorsitz ausdrücklich zuerkannt wird (in Glarus der Militär-

[19]) Blumenstein: a. a. O., S. 418.

und Polizeidirektor, § 16/2; in Schwyz der Kantonskriegskommissär § 11; in Bern § 3 lit. a; Solothurn § 11/3; Thurgau § 1 lit. b der Vorsteher der Militärsteuerverwaltung; in Graubünden Art. 3/2 und St. Gallen § 4 der Kreiskommandant; in Nidwalden der Sektionschef, § 9; in der Waadt ein Angestellter des Militärdepartements, Art. 7/1).

Verschiedene Kantone weisen auch Anhaltspunkte über die Art und Weise der Bestellung der ehrenamtlichen Mitglieder auf: In Freiburg werden die Vertreter des Friedensgerichtskreises auf Vorschlag der Militärdirektion vom Oberamt ernannt (Art. 4). Nach nidwaldnischen Bestimmungen bezeichnet der Militärdirektor und der Gemeinderat, bzw. die Gemeinde je ein Mitglied (§ 9). In Obwalden ernennt der Regierungsrat ein Mitglied, wenn Kreiskommandant und Zeughausverwalter identisch sind (Art. 2/2), in Solothurn wählt er drei Mitglieder und zwei Ersatzmänner (§ 11/4). Im Wallis wird ein Mitglied vom Staatsrat gewählt (Art. 2/1), ebenso in der Waadt ein, als Sekretär funktionierendes Mitglied (Art. 7), sowie ein Suppleant. Eine besondere Qualifikation der Kommissionsmitglieder verlangt allein Nidwalden, wo nur persönlich Dienstpflichtige aus den 3 Heeresklassen wählbar sind (§ 10). Eine Amtsperiode kennen Nidwalden und die Waadt, das erstere eine solche von 3 Jahren (§ 9), das letztere eine einjährige (Art. 7). Abschließend ist noch zu bemerken, daß Solothurn bei der Wahl der Kommissionsmitglieder eine Berücksichtigung der Parteirichtungen und Berufsgruppen verlangt (§ 11/6) und die Waadt bestimmt, die Kommissionsmitglieder und Suppleanten seien wieder wählbar (Art. 7).

Die innere Organisation der ordentlichen Veranlagungsbehörden variiert beinahe von Kanton zu Kanton, wobei allerdings bestimmte Personen auf Grund ihrer Beamteneigenschaft in mehreren Kantonen Mitglied der Taxationskommission sind. Es gehören den ordentlichen Veranlagungsbehörden vielerorts der Kreiskommandant und der Chef der Sektion, bei der der Ersatzpflichtige militärisch angemeldet ist, an. Aus den beiden genannten Personen und einem Vertreter der Wohngemeinde des Ersatzpflichtigen setzt sich die Taxationskommission in 6 Kan-

tonen zusammen (Aargau § 3; Baselland § 3/2; Graubünden Art. 3/2; St. Gallen Art. 2/1; Schaffhausen § 4; Zürich § 7). Der Vertreter der Wohngemeinde kann ein Abgeordneter des Gemeinderates (Baselland § 3/2; Zürich § 7), ein Delegierter des Gemeindevorstandes (Graubünden Art. 3/2), der Steuerkatasterführer (Schaffhausen § 4) oder irgendein von der Gemeinde zu bezeichnendes Individuum (Aargau § 3) sein. Neben dem Kreiskommandanten und dem Sektionschef sitzt in der Kommission in Appenzell A.-Rh. ein Mitglied der Landessteuerkommission (§ 9/1 lit. a—c), in Obwalden der Zeughausverwalter (Art. 2), in Zug der Militärdirektor (§ 1/1). Ferner nimmt in Zug auf Einladung der Militärdirektion ein von den Einwohnergemeinderäten bezeichneter, mit den Verhältnissen vertrauter Abgeordneter mit beratender Stimme an der Sitzung teil, in Schwyz der Kantonskriegskommissär und ein Vertreter der kantonalen Steuerverwaltung (Art. 11). Im Thurgau besteht die Militärsteuerkommission aus Militärsteuerverwalter oder dessen Stellvertreter, einem Gemeinderate und dem Sektionschef des Ortes der Veranlagung (§ 1/1 lit. b); in Nidwalden aus Sektionschef, einem vom Gemeinderat bzw. der Gemeinde und einem von der Militärdirektion gewählten Mitglied (§ 9 und 10); in Glarus aus Militär- und Polizeidirektor, Steuerkommissär, Kriegskommissär und Sekretär der Militärdirektion (§ 16/2). Im Kanton Uri wird die Behörde gebildet aus dem Vorsteher der Militärdirektion, dem Finanzdirektor und dem Kreiskommandanten (§ 6/1), in Bern aus dem Vorsteher oder Revisor der Militärsteuerverwaltung und 1—2 Sektionschefs aus dem Rekrutierungskreise, in welchem der Ersatzpflichtige wohnt (§ 3 lit. a). In Freiburg besteht die Bezirkskommission aus einem Abgeordneten der kantonalen Militärsteuerverwaltung und mindestens einem Vertreter pro Friedensgerichtskreis (Art. 4/1). In Solothurn umfaßt die fünfköpfige Bezirkskommission den Militärsteuerverwalter, den Sektionschef und 3 weitere Mitglieder, die der Regierungsrat wählt (§ 11/2). Der Walliser Bezirkskommission gehört an: ein Angestellter des Finanzdepartements, der Vorsteher des Militärsteuerbüros und ein drittes vom Staatsrat ernanntes Mitglied (Art. 2/1). In der Waadt wird die Taxationskommission gebildet aus einem Angestellten des Militärdeparte-

ments, dem Bezirkseinnehmer und einem dritten vom Staatsrat gewählten Mitglied (Art. 7). Eine Sonderstellung nimmt Appenzell I.-Rh. ein, wo die Einschätzung die Militärkommission vornimmt unter Beiziehung des Kreiskommandanten oder des Sektionschefs (Art. 6/1).

cc) Ueber die einzelnen Funktionen der ordentlichen Veranlagungsbehörden wird im Abschnitt über das Veranlagungsverfahren die Rede sein. Eine Abgrenzung der sachlichen Zuständigkeit in einer besonderen Richtung ist hier gegeben, da einige Kantone in ganz bestimmten Fällen die Taxation durch andere als die obgenannten Organe vornehmen lassen.

dd) Die örtliche Zuständigkeit der ordentlichen Veranlagungsorgane ist in den verschiedenen Kantonen eine ungleiche. So erstreckt sich der Wirkungskreis der Veranlagungsbehörden über das ganze Kantonsgebiet in Appenzell I.-Rh. (Art. 6/1); Baselstadt (§ 2); Genf (Art. 2/2); Glarus (§ 2); Neuenburg (Art. 1); Schwyz (Art. 11); Tessin (Art. 2 und 10); Uri (§ 6). Für jeden Rekrutierungskreis eine eigene Behörde kennt Bern (§ 3 lit. a). Eine Bezirkskommission haben Freiburg (Art. 4/1); Solothurn (§ 11/2); Wallis (Art. 2/1); Waadt (Art. 7). Gemeindeweise ist das Tätigkeitsgebiet abgegrenzt in Aargau (§ 3); Appenzell A.-Rh. (§ 9); Baselland (§ 3/1); Graubünden (Art. 3 und 6); Luzern (§ 8); Nidwalden (§ 11); Obwalden (Art. 2); St. Gallen (Art. 2/1); Schaffhausen (§ 4); Zug (§ 1/1); Zürich (§ 7); Thurgau (§ 2 lit. c).

Die Zuständigkeit einer Veranlagungsbehörde zur Einschätzung eines Ersatzpflichtigen richtet sich nach dessen ersatzabgaberechtlichem Wohnorte. Eine Taxationskommission ist zur Durchführung einer Veranlagung mit Bezug auf diejenigen Ersatzabgabeforderungen kompetent, deren schuldnerische Subjekte zur Zeit der Entstehung der Ersatzabgabeschuld ersatzabgaberechtlichen Wohnsitz innerhalb des Amtsbereiches der betr. Veranlagungsbehörde haben.

Die Inkompetenz zur Durchführung eines bestimmten Veranlagungsverfahrens hat nicht Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung zur Folge, sofern die Behörden eines Kantons das Verfahren eingeleitet haben, hinsichtlich welchem die Zuständigkeit der Veranlagungsorgane eines andern Kantons gegeben

ist. In diesem Falle ist das eingeleitete Verfahren zu beendigen (VVo. Art. 49).

b) Die außerordentlichen Veranlagungsbehörden.

Der Natur der Sache nach erübrigt sich die Einsetzung außerordentlicher Veranlagungsbehörden in Baselstadt, Genf, Neuenburg, Luzern und Tessin, da in den genannten Kantonen die Veranlagung ständig amtierenden Behörden obliegt, im Gegensatz zu den eigentlichen Taxationskommissionen, die sich nur für beschränkte Zeit während der Ersatzperiode konstituieren.

aa) Duldet die Einschätzung eines Ersatzpflichtigen keinen Aufschub und hat die ordentliche Taxationskommission ihre Arbeit noch nicht begonnen, so sehen einige Kantone eine Veranlagung durch andere Organe vor. Dies kann dann geboten sein, wenn der Ersatzpflichtige die Wohngemeinde oder das Kantonsgebiet verläßt. Für diese Fälle ist nach aargauischem Recht der Kreiskommandant zur Vornahme der Veranlagung kompetent (§ 2 Ziff. 3). In andern Kantonen (Appenzell A.-Rh. § 9/5; Appenzell I.-Rh. Art. 17; Baselland Art. 62; Glarus § 18; Graubünden Art. 9; Nidwalden § 8 lit. b; Obwalden Art. 53; Schaffhausen § 5; St. Gallen Art. 30/2; Schwyz § 12 Ziff. 1; Uri § 6/4; Thurgau nur für Aufenthalter, die Gemeinderäte für die Niedergelassenen § 1/2 Ziff. 1; Zug § 2/1) funktioniert als Einschätzungsorgan der Sektionschef, oder die Militärsteuerverwaltung (Wallis Art. 2/2; Bern § 3 lit. c; Freiburg Art. 4/2). Keine diesbezügliche Regelung kennen Solothurn, Waadt und Zürich.

bb) Kann die Einschätzung erst nach Beendigung der Tätigkeit der ordentlichen Taxationsbehörden vorgenommen werden, haben hiezu verschiedene Kantone besondere Organe zur Vornahme der Veranlagung zuständig erklärt. Hier handelt es sich besonders um Fälle, wo die Ersatzabgabe wegen Dienstversäumnis geschuldet und diese Tatsache erst nach Abschluß der Einschätzung durch die ordentliche Taxationskommission in Erscheinung trat. Veranlagungsorgan für diesen Ausnahmefall ist der Kreiskommandant (Aargau § 2 Ziff. 3; Appenzell A.-Rh. § 9/4; Baselland § 6/1; Glarus § 18; Graubünden § 9/2; St. Gallen Art. 301; Schwyz § 12 Ziff. 2; Uri § 6/5; Zug § 2 Ziff. 2), die Militärsteuerverwaltung (Bern § 3 lit. b und

e; Freiburg Art. 4/2; Solothurn § 17; Wallis Art. 3/2) oder der Sektionschef (Nidwalden § 8 lit. b; Obwalden Art. 5/3; Schaffhausen § 5 und Thurgau § 1/2 Ziff. 2, für Aufenthalter, die Gemeinderäte für die Niedergelassenen). Keine diesbezügliche Bestimmungen finden sich in den Verordnungen der Kantone Appenzell I.-Rh., Waadt und Zürich.

cc) Wird die Feststellung einer Nachforderung oder eine Nachholung der Taxation gemäß Art. 104 und 105 VVo. erforderlich, so hat dies in einigen Kantonen ebenfalls durch außerordentliche Veranlagungsbehörden zu erfolgen; Kreiskommandant (Aargau § 2 Ziff. 3; Nidwalden § 6 lit. c und § 7 lit. d; Glarus § 37; St. Gallen Art. 30/3; Schwyz § 12 Ziff. 2; Uri § 4 lit. c und Zug § 2 Ziff. 2; Zürich § 5 lit. c), Militärsteuerverwaltung (Bern § 3 lit. e; Solothurn § 38), Sektionschef (Baselland § 6/2; Appenzell A.-Rh. § 30; Appenzell I.-Rh. Art. 25; Graubünden Art. 9/1; Schaffhausen § 5; Thurgau § 1/2 Ziff. 3 nur für Aufenthalter, die Gemeinderäte für die Niedergelassenen; Obwalden § 5/3).

dd) Der Veranlagungsbezirk der außerordentlichen Veranlagungsorgane richtet sich nach dem allgemeinen Amtsbereich dieser Verwaltungsbehörden. Die Kompetenz des Sektionschefs erstreckt sich auf die Taxation der im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabeschuld bzw. der Feststellung, daß die Fertigstellung einer Ersatzabgabe nicht ordnungsgemäß erfolgt ist, in seiner Sektion angemeldeten Ersatzpflichtigen. Der Kreiskommandant nimmt die Einschätzung der im maßgebenden Zeitpunkt innerhalb seines Kreises angemeldeten Personen vor, während der Wirkungskreis der Militärsteuerverwaltung mit dem Kantonsgebiet identisch ist.

c) Entscheide über Ausnahmen von der subjektiven Ersatzabgabepflicht.

In verschiedenen Kantonen entscheiden über die Befreiung allgemein oder nur in bestimmten Fällen nicht die ordentlichen Veranlagungsbehörden, sondern andere Instanzen. Ueber die Zulässigkeit einer Ausnahme von der subjektiven Ersatzpflicht gemäß Art. 2 lit. a MStG befindet in Baselland die Militärdirektion (§ 11 lit. a), in St. Gallen der Kreiskommandant (Art. 13 lit. c). In Luzern entscheidet die Militärsteuerverwaltung über

Befreiungen auf Grund von Art. 2 lit. a und b MStG (§ 4 lit. c) und in Bern die Militärdirektion über die Befreiung im allgemeinen (§ 19/3).

3. Die Hilfsorgane der Ersatzabgabeveranlagung.

Die Vornahme bestimmter, die Veranlagung vorbereitender Verwaltungshandlungen werden vielfach Organen der ordentlichen Staats- und Gemeindeverwaltung übertragen.

a) Der Ermittlung der ersatzpflichtigen Subjekte dient die Registerführung. Damit werden vorwiegend Amtsstellen der kantonalen Militärverwaltung betraut, da diese am besten geeignet sind, festzustellen, welche Schweizerbürger im ersatzpflichtigen Alter keinen oder nicht in genügendem Umfange Militärdienst leisten.

b) Eine grundlegende Unterscheidung dieser Hilfsorgane läßt sich im Hinblick auf ihre Zuständigkeit gewinnen.

aa) Die Registerführung der landesabwesenden Schweizerbürger erfolgt durch die Konsulate und Gesandtschaften (VVo. 51). Die genannten Amtsstellen haben Verzeichnisse über die in ihrem Bezirke wohnenden Schweizerbürger im ersatzpflichtigen Alter anzulegen.

Eine Kontrolle über die landesabwesenden Kantonsbürger führt auch die Zentralstelle. Während die von den Konsulaten und Gesandtschaften geführten Register auf territorialer Grundlage beruhen, richtet sich die Zuständigkeit der Zentralstellen in örtlicher Beziehung auf die außerhalb der Schweiz Niedergelassenen, in sachlicher Hinsicht auf die ersatzpflichtigen Kantonsbürger (VVo. 52 Ziff. 3).

bb) Die Registerführung der landesanwesenden Ersatzpflichtigen. Sie obliegt vorwiegend dem Sektionschef, dem Kreiskommandanten, der Militärsteuerverwaltung und der Militärdirektion.

α) Der Sektionschef führt über alle im Sektionskreis wohnenden Ersatzpflichtigen ein Verzeichnis in den Kantonen: Aargau (§ 6/2); Appenzell I.-Rh. (Art. 2, jedoch nur im Kreis Oberegg); Luzern (§ 3 lit. a und § 9); Nidwalden (§ 8 lit. a); Obwalden (Art. 4 lit. b); Schaffhausen (§ 3 lit. b); Tessin (Art. 4); Zug (§ 5); Zürich (§ 6 lit. a). In andern Kantonen beschränkt sich die Registerführung des Sektionschefs auf die zur Leistung

von Militärdienst Untauglichen oder von der Erfüllung der Militärdienstpflicht Enthobenen. So in Appenzell A.-Rh. (§ 2 lit. a); Bern (§ 2/2); Solothurn (§ 4). Im Thurgau führt er sogar nur über die im Kreis angemeldeten ersatzpflichtigen Aufenthalter ein Verzeichnis (§ 5 lit. a). Seine Tätigkeit beschränkt sich auf bloße Ergänzung der Ersatzregister nach der bündnischen Verordnung (Art. 4), und im Kanton Wallis erstellt er für das Militärsteuerbureau ein Verzeichnis über die im Kanton wohnenden und in den Stammkontrollen nicht eingetragenen Ersatzpflichtigen (Art. 5).

β) Ein weiteres mit der Registerführung betrautes Organ bildet der Kreiskommandant, so in den Ständen Aargau (§ 6/1); Appenzell A.-Rh. (§ 2 lit. b); Appenzell I.-Rh. (Art. 2, nur für den inneren Landesteil); Baselland (§ 2/1); Baselstadt (§ 2/3, hier führt der Kreiskommandant, soweit notwendig, zuhanden der Abteilung für Militärsteuer eine besondere Aufzeichnung über die Ersatzpflicht); Glarus (§ 4); Graubünden (Art. 4); St. Gallen (Art. 3); Uri (§ 4 lit. a); Zug (§ 5); Zürich (§ 2 lit. a). Im Wallis stellt der Kreiskommandant für das Militärsteuerbureau ein Verzeichnis über die in den Stammkontrollen eingetragenen Ersatzpflichtigen auf (Art. 5).

δ) Der Militärsteuerverwaltung obliegt die Führung von Registern in Baselstadt (§ 2/3); Bern (§ 2/3); Freiburg (Art. 2/2); Genf (Art. 2); Solothurn (§ 5—7); Wallis (Art. 6).

γ) Dem kant. Militärdepartement kommt die Registerführung zu in Neuenburg (Art. 1); Schwyz (§ 3); Waadt (Art. 1).

ε) Andern Behörden obliegt diese Aufgabe in Obwalden (Art. 4 lit. c, der Zeughausverwalter legt Register über die Landesanwesenden und Landesabwesenden an). Im Kanton Thurgau erstellt der Gemeinderat über die in der Gemeinde niedergelassenen Ersatzpflichtigen ein Verzeichnis auf (§ 5 lit. b).

ζ) Zu der örtlichen Zuständigkeit dieser Hilfsorgane kann bemerkt werden, daß sie die ersatzpflichtigen Personen in die von ihnen geführten Verzeichnisse aufzunehmen haben, welche einen ersatzabgaberechtlichen Wohnsitz in dem Bezirke aufwei-

sen, wo die betreffende Behörde nach Maßgabe der kantonalen Verordnung zur Registerführung zuständig ist.

c) Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erfolgt vielfach auch durch Hilfsorgane. Wo solche mit der Ermittlungstätigkeit betraut sind, handelt es sich um Behörden, welche die lokalen Verhältnisse kennen. Dem Gemeinderat, meist unter Beiziehung des Sektionschefs, obliegt die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen in den Kantonen: Aargau (§ 5 Ziff. 2 und § 6/3); Appenzell A.-Rh. (§ 6/1); Baselland (§ 3/2); Freiburg (Art. 2/2 und Art. 24); Glarus (§ 13); Thurgau (§ 7); Tessin (Art. 8); Wallis (Art. 7) und Uri (§ 6). In Bern fällt diese Aufgabe den Gemeindeschreibereien bzw. den Steuerregisterführern zu (§ 9), in Zürich (§ 16) der Gemeindebehörde. In Graubünden (Art. 4/2); Nidwalden (§ 19); Thurgau (§ 7, nur bezüglich Aufenthalter); Solothurn (§ 10); St. Gallen (Art. 3) figuriert der Sektionschef als Ermittlungsorgan. Mit Bezug auf die Auslandschweizer macht das Konsulat, soweit es ihm möglich ist, der Veranlagungsbehörde Angaben über die Vermögens- und Erwerbsverhältnisse (VVo. 62).

d) Als weitere von Hilfsorganen vorzunehmende Vorbereitungshandlung ist die Zustellung der Ersatzerklärungsformulare zu nennen. Mit dieser Aufgabe werden die Gemeindebehörden in den Kantonen: Freiburg (Art. 24/3); Wallis (Art. 7/2); Waadt (Art. 4) betraut während diese Obliegenheit in Appenzell A.-Rh. (§ 7/2); Appenzell I.-Rh. (Art. 7/2); Nidwalden (§ 17); Solothurn (§ 8); Uri (§ 11); Zürich (§ 12); Schwyz (§ 10); Glarus (§ 15) der Sektionschef zu erfüllen hat. In Baselstadt (§ 8); Genf (Art. 3); Luzern, Neuenburg, Obwalden, St. Gallen treffen die Veranlagungsbehörden selbst die genannten Vorbereitungsmaßnahmen, im Thurgau haben mit Bezug auf die Aufenthalter der Sektionschef, hinsichtlich der Niedergelassenen der Gemeinderat die Abgabeerklärung einzufordern (§ 2 lit. a und b). Den Auslandschweizern wird das Erklärungsformular durch dasjenige Konsulat zugestellt, in dessen Register der Ersatzpflichtige aufgenommen ist.

III. Das Amtsrecht.[20])

Ueber die rechtliche Stellung der Veranlagungsbehörden enthalten die kantonalen Verordnungen nur spärliche oder gar keine Vorschriften. Als Bestandteil des kantonalen Verwaltungsapparates kommen für die Veranlagungsorgane in dieser Beziehung die allgemeinen verwaltungsrechtlichen Rechtssätze zur Anwendung[21]).

1. Die Amtspflicht.

a) Die Schweige- oder Geheimhaltungspflicht: Begrifflich versteht man unter Schweige- und Geheimhaltungspflicht die Pflicht über die zur Kenntnis der zuständigen Behörden bestimmten Angelegenheiten Stillschweigen zu bewahren[22]). Eine Angelegenheit ist unter der Voraussetzung, daß sie vermöge des Amtes zur Wahrnehmung eines Beamten gelangte, Gegenstand der Amtsverschwiegenheit. Die Ersatzabgabebemessung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Ersatzpflichtigen bedingt die Kenntnis der finanziellen Verhältnisse des Abgabeschuldners und gegebenenfalls derjenigen der Eltern bzw. Großeltern von Seiten der Veranlagungsbehörden. Es liegt im wohlverstandenen Interesse des Staates selbst, wenn durch das Mittel der Behörden nicht Unbefugte die privaten Angelegenheiten des Ersatzpflichtigen und dessen Eltern bzw. Großeltern erfahren. Die „Steuerehrlichkeit" des Abgabeschuldners würde in begreiflicherweise sinken, wüßte er sich nicht geschützt. Mit Bezug auf die Geheimhaltungspflicht ordnet VVo. Art. 65/2 an, daß die Einschätzungsbehörden das Geschäftsgeheimnis zu wahren haben, wie überhaupt auch die Interessen des Ersatzpflichtigen zu berücksichtigen sind. Diesen Grundsatz führen die solothurnische und waadtländische Vo. weiter aus, indem die erstere bestimmt, daß die Beamten der Militärsteuerverwaltung, die Sektionschefs, die Mitglieder und Ersatzmänner der Taxationskommission über alle bei der Ausübung ihrer amtlichen Funktionen gemachten Wahrnehmungen Stillschweigen zu bewahren haben (§ 16). Zur Geheimhaltung verpflichtet auch die waadtländische

[20]) Blumenstein: a. a. O., S. 425 ff.
[21]) Blumenstein: a. a. O., S. 426 ff.
[22]) Oswald: Die Steuerveranlagung, S. 79.

Verordnung die Mitglieder der Taxationskommission (Art. 8, Abs. 3).

b) Die Inhabilität.

Der Garantierung einer unparteiischen Gesetzesanwendung dient das Institut des Ausstandes. Der Grundgedanke dieser Rechtseinrichtung besteht darin, daß die am Ergebnis des Veranlagungsverfahrens persönlich interessierten Personen beim Zustandekommen des Verwaltungsaktes nicht in behördlicher Eigenschaft teilnehmen sollen. Man will eine subjektive Beeinflussung in der Behandlung der eigenen Taxation oder derjenigen von Verwandten und Verschwägerten eines Kommissionsmitgliedes vermeiden. Wenn sich in der Regel die kantonalen Vo. diesbezüglich auch nicht expressis verbis äußern[23]), mag es sich dennoch um eine Pflichtverletzung handeln, wenn beteiligte Kommissionsmitglieder nicht auf eigene Initiative abtreten[24]). Einer abweichenden Praxis würde unweigerlich das Odium fehlender Objektivität in der Veranlagungstätigkeit anhaften, was der Autorität der Veranlagungsbehörden und der „Steuerehrlichkeit" des Ersatzpflichtigen abträglich wäre. Eine Normierung der bei Nichtbeobachtung der Inhabilitätsregel einzutretenden Rechtsfolgen fehlt auch in der solothurnischen Vo. Es kann nur gesagt werden, daß die Ausstandsgründe von Amtes wegen zu beobachten sind, was im Unterlassungsfalle disziplinarische und zivilrechtliche Verantwortlichkeit des fehlbaren Organes nach sich ziehen wird[25]).

2. Die Verantwortlichkeit.

Die Verantwortlichkeit der Veranlagungsbehörden kann disziplinarischer, strafrechtlicher und zivilrechtlicher Natur sein. Normen bezüglich der Verantwortlichkeit der an der Veranlagung beteiligten Organe finden sich nur spärlich. Diese Tatsache ist von geringer Bedeutung im Hinblick darauf, daß, soweit es sich um Fragen der Verantwortlichkeit von Beamten han-

[23]) Eine Inhabilitätsregel kennt Solothurn, welche besagt, daß der Präsident und die Kommissionsmitglieder sich im Abtretungsfalle befinden, wenn in eigener Sache oder in derjenigen ihrer Verwandten bis und mit dem dritten Grade oder ihrer Verschwägerten bis und mit dem zweiten Grade verhandelt wird (§ 12).

[24]) Oswald: a. a. O., S. 72.

[25]) Blumenstein: a. a. O., S. 427.

delt, die Vorschriften über die allgem. Beamtenverantwortlichkeit zur Anwendung gelangen[26]). Schwieriger gestaltet sich die Sachlage, wenn die Fehlbaren ehrenamtlich bestellte Kommissionsmitglieder sind. In diesem Falle bedarf es einer Einsichtnahme der einschlägigen kantonalen Bestimmungen, um deren subsidiäre Anwendbarkeit für Verfehlungen ehrenamtlicher Organe im Gebiete der Ersatzabgabeveranlagung festzustellen.

a) Bestimmungen über disziplinarische Rechtsfolgen von Amtspflichtverletzungen kennen Bern und Wallis. (§ 10 der bernischen Verordnung bedroht die Gemeindeschreiber und Steuerregisterführer, die ihre Vorbereitungshandlungen nicht innert der gesetzten Frist oder unzuverlässig vornehmen, mit einer Ordnungsbuße von Fr. 10.— bis 100.—. § 34 der bernischen Vo. bestimmt, daß gegen Sektionschefs, die eingenommene Ersatzbeträge nicht abgeliefert haben, ein disziplinarisches Strafverfahren einzuleiten ist, ebenso bei lässiger und den erteilten Weisungen widersprechender Rechnungs- und Kassaführung. Eine Bußenauferlegung von Fr. 10.— bis 20.— sieht Wallis vor für Gemeindeverwaltungen, die ihren Pflichten, Erkundigungen über die vermögensrechtlichen Verhältnisse in fremden Gemeinden einzuziehen oder die Ersatzformulare binnen der vorgeschriebenen Frist auszufüllen und an die bezeichnete Amtsstelle zurückzusenden, nicht nachkommen; Art. 2 und 3 in Verbindung mit Art. 7 und 8.)

Als Sanktion einer Amtspflichtverletzung wird vielfach der Entzug der Provision oder Entschädigung für die Tätigkeit der Organe vorgesehen (in Schaffhausen ist die Militärdirektion befugt, bei nachlässiger Geschäftsführung die Provision zu entziehen, im gleichen Sinne Zürich, das den Gemeinden und Sektionschefs die Entschädigung ganz oder teilweise aussetzt; § 36). In St. Gallen behält sich der Regierungsrat vor, dem Sektionschef in Fällen von Nichterfüllung seiner Pflichten Entschädigung und Provision vorzuenthalten; Art. 12/2.) Einen gravierenden Rechtsnachteil kann in St. Gallen dem Sektionschef erwachsen, der sich grober Pflichtvernachlässigung schuldig macht, indem er provisorisch im Amte eingestellt wird (Art. 5/2).

---

[26]) Blumenstein: a. a. O., S. 428.

Diese Zwangsmittel haben in der Abgabeveranlagung nur geringe Bedeutung, deren Hauptanwendungsgebiet bildet das Vollstreckungsrecht. (In Appenzell A.-Rh. kann die Landessteuerkommission die Provision nur bei nachlässigem Einzug entziehen; § 39.)

b) Die strafrechtliche Verantwortlichkeit richtet sich nach den strafrechtlichen Normen über die Beamtendelikte.

c) Die zivilrechtliche Verantwortlichkeit aus Verletzung einer Amtspflicht richtet sich nach OR 61. (Ausdrücklich hebt Wallis hervor, daß die Gemeindeverwaltungen für die Folgen, die durch Vernachlässigung ihrer Pflichterfüllung entstehen könnten, verantwortlich sind, Art. 7, und in Freiburg ist die Gemeinde für die von ihren Organen durchzuführende Arbeit und von diesen eingezogenen Abgabebeträge verantwortlich bzw. haftbar, Art. 5.)

3. Grundsätze der Amtsführung.

a) Der leitende Grundsatz, dem die Veranlagungsorgane bei der Erledigung der ihnen übertragenen Obliegenheiten nachzuleben haben, besteht in einer völlig objektiven und unparteiischen Gesetzesanwendung. Die Erhebung einer Ersatzabgabe als Eingriff in das Privateigentum erheischt eine eingehende gesetzliche Regelung, sodaß dem freien Ermessen[27]) nur ein beschränkter Raum übrig bleibt[28]).

b) Um eine erfolgreiche und geordnete Durchführung des Veranlagungsverfahrens zu errreichen, bedarf es einer sogenannten Verfahrensdisziplin[29]). Sie äußert sich in der Kompetenz der Veranlagungsbehörden, die Parteien zu einem bestimmten Verhalten und zur Vornahme gewisser Handlungen mit Bezug auf das Verfahren zu verpflichten. Zur Sicherung der Erfüllung derartiger Weisungen dienen besondere Zwangs- oder Disziplinarmittel (Exekutivstrafen), welche die VVo. den Ver-

[27]) Ueber den Begriff vgl. Blumenstein: a. a. O., S. 429 und Fleiner: Institutionen, S. 141.

[28]) VVo. 64/2. Einschätzung eines Pflichtigen nach seinem Aufwand vgl. Burckhardt: N. 2478bis II (das Bundesgericht im nichtpublizierten Entscheid vom 3. 4. 1930).

[29]) Blumenstein: a. a. O., S. 432.

anlagungsbehörden einräumt, oder es erwachsen den Fehlbaren andere Nachteile (Einschätzung nach freiem Ermessen).

c) Der Grundsatz der Ausschließung der Oeffentlichkeit bei den Verhandlungen gilt, ohne in den kantonalen Vo. ausdrücklich hervorgehoben zu sein, auch im Ersatzabgabeveranlagungsverfahren. Eine gegenteilige Auffassung würde dem Interesse des Ersatzpflichtigen am Nicht-Publikwerden seiner wirtschaftlichen Verhältnisse den rechtlichen Schutz entziehen, was sich notwendig im Sinne einer Untergrabung der „Steuerehrlichkeit" auswirken würde. Der Grundsatz der Ausschließung der Oeffentlichkeit muß schon im Hinblick auf die Schweigepflicht der Taxationskommission gegeben sein, andernfalls diese illusorisch wäre[30]). Ein Recht, den Verhandlungen der Veranlagungsbehörde beizuwohnen, steht dem Ersatzpflichtigen zu, wo er von seiner Befugnis Gebrauch macht, persönlich vor der Behörde zu erscheinen (Bern § 12; Graubünden Art. 10/2; mit Bezug auf das Einspracheverfahren VVo. 75). Dagegen sind die Parteien zu den Beratungen nicht zugelassen.

d) Bestimmungen über die Geschäftsführung wurden wohl im Hinblick auf ihre untergeordnete Bedeutung regelmäßig nicht in die kantonale Vo. aufgenommen. Eine Ausnahme macht hier Solothurn. § 14/1 der solothurnischen Vo. bestimmt, daß die Taxationskommission ihre Beschlüsse durch Stimmenmehrheit (gegebenenfalls hat der Präsident Stichentscheid) faßt. Die Quorumsbestimmung besagt, daß zur gültigen Beschlußfassung nebst der Anwesenheit des Präsidenten, diejenige von mindestens zwei Mitgliedern notwendig ist (§ 13/2). In Zürich ist die Taxationskommission nur verhandlungs- und beschlußfähig, wenn der Kreiskommandant, der Sektionschef und ein Vertreter der Gemeindebehörden anwesend sind (§ 18).

[30]) Mit Bezug auf das vom Bundesgericht durchgeführte Justizververfahren in Ersatzabgabesachen schließt Art. 15 VDG die Oeffenlichkeit von den Verhandlungen und Beratungen aus. Jedoch wird die Parteiöffentlichkeit davon nicht berührt.

IV. Das Veranlagungsverfahren.

1. Die Stellung der Ersatzabgabeveranlagung im System der Abgabeveranlagungen.

a) Die drei Veranlagungsarten: Dem schweiz. Steuerrecht sind drei Arten der Veranlagung bekannt[31]). Die Selbstveranlagung charakterisiert sich dadurch, daß die, die Veranlagung verkörpernden Handlungen durch das schuldnerische Subjekt selbst vorgenommen werden, während bei der amtlichen Veranlagung die zur Feststellung der Abgabeschuld erforderlichen Vorkehren allein von einem Organ des Gemeinwesens getroffen werden. Das gemischte Verfahren zeichnet sich aus durch das Zusammenwirken mehrerer Personen, wodurch eine gesetzliche Normierung der Art, Form und Reihenfolge der vorzunehmenden Handlung notwendig wird. Die Veranlagung nimmt damit die äußere Gestalt eines prozeßähnlichen Verfahrens an, sodaß geradezu von einem Veranlagungsverfahren die Rede ist.

b) Der Charakter der Ersatzabgabeveranlagung: Im Gebiete des Ersatzabgaberechtes finden wir, bedingt durch die VVo. in allen Kantonen das gemischte Veranlagungsverfahren vor. Die Ausbildung dieser Veranlagungsart ist immer dann angezeigt, wenn im Hinblick auf das Abgabeobjekt und die Bemessungsgrundlagen die Teilnahme des Abgabeschuldners an der Veranlagung unerläßlich erscheint und die Fiskalinteressen die Mitwirkung von Behörden des Gemeinwesens erheischen. Führt man sich die Grundlinie des materiellen Ersatzabgaberechtes vor Augen, wird ersichtlich, daß für die Veranlagung der Ersatzabgabe nur das gemischte Veranlagungsverfahren fruchtbringend sein kann. Wie das ordentliche oder das gemischte Verfahren im allgemeinen[32]), gliedert sich das Ersatzabgabeveranlagungsverfahren im besondern in den meisten Kantonen in vier Stadien.

2. Die Veranlagungsperiode.

Die Ersatzabgabe stellt eine periodische Geldleistung des

[31]) Blumenstein: a. a. O., S. 391.
[32]) Blumenstein: a. a. O., S. 434.

Abgabeschuldners an den Staat dar, was eine regelmäßig wiederkehrende Einschätzung und damit eine Durchführung des ganzen Veranlagungsverfahrens erforderlich macht. Den Zeitraum zwischen zwei zeitlich aufeinanderfolgenden Veranlagungsverfahren mit Bezug auf das nämliche schuldnerische Subjekt nennt man die Veranlagungsperiode. Sie fällt mit dem Kalenderjahr zusammen (VVo. 19).

3. Das Vorbereitungsverfahren[33]).

Das Vorbereitungsverfahren dient der Orientierung der Taxationskommission über die zu veranlagenden Subjekte, sowie über Umfang und Zusammensetzung der Bemessungsgrundlagen. In diesem Stadium erfolgt auch der Anstoß für die spätere Teilnahme des Abgabeschuldners am Veranlagungsverfahren.

a) Ermittlung der Ersatzpflichtigen: Soweit sich die Feststellungstätigkeit im Vorbereitungsverfahren auf die Eruierung der Ersatzabgabesubjekte bezieht, werden zu diesem Zwecke sog. Ersatzregister geführt (VVo. 51). Die Eintragung in das Ersatzregister erfolgt unter der Voraussetzung, daß ein grundsätzlich militärdienstpflichtiges Individuum im Ersatzjahre keinen oder nur in beschränktem Maße Militärdienst geleistet hat. Der Erstellung der Ersatzregister dienen die militärischen Kontrollen (Art. 57 a. E. VVo.; Appenzell I.-Rh. Art. 4; Glarus § 4 lit a und b; Obwalden Art. 4; Schaffhausen § 3; Schwyz § 4; Zürich § 11; Stamm- und Korpskontrollen). In diesen Kontrollen sind die zur Leistung von Militärdienst Untauglichen und die Dienstbefreiten, sowie die infolge Dienstversäumnis Ersatzpflichtigen und die landesabwesenden Kantonsbürger getrennt aufzuführen (VVo. 51). Ueber den Inhalt der Verzeichnisse bestimmt VVo. 53 das Nähere.

b) Ermittlung der Bemessungsgrundlagen: Sie erfolgt nach der Mehrzahl der kantonalen Verordnungen auf der Grundlage der Einschätzung für die kantonalen Steuern (Aargau § 5 Ziff. 1; Appenzell A.-Rh. § 6/3; Appenzell I.-Rh. Art. 6/2; Baselland § 4/1; Bern § 4/1, 25; Glarus § 8 lit. b; Graubünden Art. 7; Neuenburg Art. 3; Nidwalden § 20; Obwalden Art. 1; St. Gallen

[33]) Blumenstein: a. a. O., S. 440 ff.

Art. 4; Schwyz § 14/1; Tessin Art. 8; Wallis Art. 7/2; Uri § 6/2; Zug § 6/1; Zürich § 9).

c) Eine Besonderheit kennt Tessin. Nachdem die Gemeindebehörden die Bemessungsgrundlage ermittelt und in den Ersatzregistern eingetragen haben, ist durch öffentliche Bekanntmachung darauf hinzuweisen, daß die Register zur Einsicht aufliegen. Der Ersatzpflichtige hat aber keine Möglichkeit, diese Register anzufechten. Das umschriebene Vorbereitungsverfahren kommt nicht zur Anwendung, wenn eine Taxation vor oder nach Abschluß der ordentlichen Veranlagungstätigkeit erforderlich wird oder bei Nachholung und Berichtigung der Veranlagung gemäß VVo. Art. 104 und 105.

d) Wo der Ersatzpflichtige am Zustandekommen einer rechtsgültigen Ersatzabgabeeinschätzung mit der Abgabe einer Selbsttaxation beteiligt ist, stellt die Zustellung des Erklärungsformulars und die Aufforderung zur Abgabe der Selbsttaxation eine weitere Vorbereitungshandlung dar[34]).

4. Die Ersatzabgabeerklärung[35]).

a) Die Verpflichtung zur Einreichung einer Ersatzabgabeerklärung: Gemäß VVo. 58/1 bleibt es den Kantonen belassen, von den im Kantonsgebiet wohnenden Ersatzpflichtigen die Einreichung einer Abgabeerklärung zu verlangen oder nicht. Von dieser Freiheit haben die Kantone in verschiedener Art und Weise Gebrauch gemacht. Die Selbsteinschätzung des Ersatzpflichtigen ist in 7 Kantonen (Aargau, Baselland, Bern, Graubünden, Schaffhausen, Tessin und Zug) völlig unbekannt. Während die übrigen Kantone die Ersatzabgabeerklärung zwar kennen, aber nicht überall wird sie allgemein und alljährlich verlangt. Alljährlich und ohne das Vorhandensein bestimmter Voraussetzungen muß in den Kantonen Baselstadt (§ 7); Freiburg (Art. 24/3); Genf (Art. 3); Schwyz (§ 10); Waadt (Art. 3) eine Selbsttaxation eingereicht werden. In einigen andern Kantonen besteht die Erklärungspflicht nur unter der Voraussetzung, daß der ersatzpflichtige Schweizerbürger in der betr. Sektion erstmals veranlagt wird (Appenzell A.-Rh. § 7/1; Appenzell I.-Rh.

[34]) Blumenstein: a. a. O., S. 445.
[35]) Blumenstein: a. a. O., S. 446.

§ 7/1; Graubünden § 15/1; Nidwalden § 17/2; Obwalden Art. 5/2; Solothurn § 8/2; Uri § 11; Zürich § 12) oder daß die hierzu kompetente Behörde die Einreichung einer Ersatzerklärung aller oder einzelner Ersatzpflichtiger anordnet. In diesem Sinne können in Appenzell A.-Rh. die Landessteuerkommission (§ 7/2), in Appenzell I.-Rh. die Militärkommission (Art. 7/2), in Luzern der Sektionschef (§ 10), in Neuenburg die Taxationsbehörde (Art. 4), in St. Gallen die Taxationsbehörde (Art. 4), im Thurgau der Sektionschef bzw. der Gemeinderat (§ 6/2), im Wallis die Gemeinde oder das Militärdepartement, falls sie die Abgabe einer Erklärung als angezeigt erachten, eine Selbsteinschätzung verlangen. In anderen Kantonen erfolgt die Einreichung einer Ersatzerklärung periodisch (nach Weisung des Militär- und Polizeidirektors in Glarus § 15/2, der kantonalen Militärkommission in Nidwalden § 17, des Militärdepartementes in Solothurn § 8/1 oder alle fünf Jahre in Uri § 11/5, alle drei Jahre in Zürich § 12/3). Nach zürcherischem Recht besteht die Selbsteinschätzungspflicht ferner, wenn seit der letzten Einschätzung das Einkommen mehr als um Fr. 1000.— oder das Vermögen mehr als um Fr. 10 000.— vermehrt wurde. Bei Einkommens- bzw. bei Vermögensverminderung steht dem Ersatzpflichtigen das Recht zur Einreichung einer Ersatzerklärung zu (§ 13).

Zur Abgabe einer Ersatzerklärung ist der Ersatzpflichtige oder falls diesem die Handlungsfähigkeit abgeht, dessen gesetzlicher Vertreter verpflichtet (Genf Art. 4). Der Abgabeschuldner wird in der Regel durch öffentliche Bekanntmachung zur Einreichung einer Ersatzabgabeerklärung verhalten (Baselstadt § 8/2; Solothurn § 8/4; Uri § 11; Zürich § 14). Die öffentliche Bekanntmachung erfolgt im kantonalen Amtsblatt oder in andern Publikationsorganen. Neben der öffentlichen Bekanntmachung erfolgt meist eine individuelle Aufforderung zur Einreichung der Ersatzerklärung durch Zustellung eines Formulars, an die in den Ersatzregistern aufgeführten Personen, deren grundsätzliche Ersatzpflicht mit einiger Gewißheit feststeht. Bei Abwesenheit des Ersatzpflichtigen nimmt Freiburg die Zustellung an dessen Eltern oder einen Beauftragten vor (Art. 24/3). Nichtzustellung eines Erklärungsformulars entbindet den Ersatzpflichtigen nicht von der Einreichungspflicht, weil er

durch die Publikation in den öffentlichen Blättern auf seine Obliegenheiten bereits aufmerksam gemacht wurde. Der Ersatzpflichtige hat in diesem Falle bei der in der öffentlichen Bekanntmachung bezeichneten Stelle ein Erklärungsformular zu verlangen (Baselstadt § 8/2; Nidwalden § 17/3; Solothurn § 8/3; Uri § 11; Zürich § 12). Die Nichtzustellung eines Formulars entbindet also weder von der Pflicht zur Einreichung einer Ersatzerklärung noch von der Ersatzpflicht überhaupt (Nidwalden § 17/1; Solothurn § 17; Zürich § 28; Uri § 11).

b) Der Inhalt der Ersatzabgabeerklärung[36]): Von der Ersatzerklärung wird verlangt, daß deren Inhalt Aufschluß darüber erteilt, ob und in welchem Umfange der Erklärende eine Ersatzabgabeschuld anerkennt. Der Aufforderung, eine Ersatzerklärung einzureichen, muß deshalb auch dann nachgekommen werden, wenn das betr. Individuum die Ersatzpflicht als solche bestreitet (VVo. 54). Für die Angabe der als Bemessungsgrundlage dienenden Wirtschaftsobjekte ist die Abfassung des Erklärungsformulars von ausschlaggebender Bedeutung. Wo sich kantonale Vo. überhaupt über den Inhalt der Ersatzerklärung aussprechen, wird lediglich bestimmt, daß der Erklärende das Formular vollständig und wahrheitsgetreu auszufüllen hat (VVo. 59; Baselstadt § 8; Freiburg Art. 25; Genf Art. 4; Solothurn § 9; Uri § 11). Die Bestimmung des Art. 59 VVo., wonach der Ersatzpflichtige seiner Abgabeerklärung die nötigen Ausweise beizulegen hat, wurde allein von Genf übernommen (Art. 4). Derartige Ausweise werden besonders erforderlich sein, wenn eine Befreiung von der Entrichtung der Ersatzabgabe auf Grund von Art. 2 usw. geltend gemacht wird, da der Einschätzungsbehörde der Befreiungsgrund nicht aus militäramtlichen Dokumenten ersichtlich ist. Einige Kantone schreiben vor, daß die öffentlich unterstützten Armen und die Erwerbsunfähigen einen amtlichen Ausweis über ihre Armengenössigkeit bzw. ein ärztliches Zeugnis oder eine behördliche Erklärung bezüglich ihrer Erwerbsunfähigkeit einzureichen haben (Appenzell A.-Rh. § 11; Baselland § 11 lit. e; Bern § 24 lit. 2; Glarus § 11; Graubünden Art. 11; Luzern § 25; St. Gallen Art. 13

[36]) Blumenstein: a. a. O., S. 449.

lit. c). Was die Form der Ersatzerklärung betrifft, macht die Schriftlichkeit die Regel, indem hierzu ein amtliches Formular zur Verfügung gestellt wird. Eine Ausnahme besteht in Genf (Art. 3), wo neben der schriftlichen eine mündliche Erklärung zulässig ist. Die Abgabeerklärung ist regelmäßig von der zur Einreichung verpflichteten Person, das ist der Ersatzpflichtige, selbst oder dessen Vertreter (Genf Art. 3) unterzeichnet einzureichen (VVo. Art. 59). Ueber die rechtliche Bedeutung der Unterzeichnung sprechen sich weder eidgenössische noch kantonale Vo. aus. Es muß jedoch angenommen werden, daß sie sich als Gültigkeitserfordernis charakterisiert. Dies trifft jedenfalls in Neuenburg zu, wo bei fehlender Unterzeichnung der Ersatzpflichtige die gleichen Rechtsfolgen zu tragen hat wie bei gänzlicher Unterlassung der Ersatzabgabeerklärung (Art. 4; Einschätzung von Amtes wegen). Zur Einreichung der Erklärung wird den Ersatzpflichtigen eine Frist gesetzt, welche nach eidgenössischer Vorschrift nicht weniger als 14 Tage betragen darf (Art. 59/2 VVo.). In der Regel erstreckt sich die Einreichungsfrist auf 14 Tage für Landesanwesende. Eine andere Ordnung besteht für die Auslandschweizer, die die Ersatzerklärung bis zum 31. Januar, in Konsulatsbezirken mit großen Entfernungen bis zum 1. März zurückzustellen haben, während der Konsul die Zustellung der Formulare zu Beginn des Jahres vornimmt (VVo. Art. 60). Bei Nichteinhaltung der gesetzten Frist treten gewisse Rechtsfolgen ein (peremptorische Frist). Diese bestehen einmal darin, daß wegen Nichteinreichung der Erklärung eine Buße bis zu Fr. 10.— gesprochen werden kann (VVo. 59/3). Ferner ermächtigt Art. 64/2 VVo. die Taxationskommission, Ersatzpflichtige, die ihrer Erklärungspflicht nicht nachgekommen sind, nach Ermessen einzuschätzen. Freiburg erblickt in der Unterlassung einer Abgabeerklärung, derzufolge der Ersatzpflichtige nur ungenügend eingeschätzt werden konnte, die konkrete Voraussetzung zur Einleitung des Feststellungsverfahrens der Abgabenachforderung nach VVo. 105 (Art. 24/3). Wegen unbenütztem Ablaufe der Einreichungsfrist tritt im Gegensatz zu gewissen frühern kantonalen Vo. (VSA 2/156) oder der Auslandschweizerverordnung von 1921

(Art. 25/1) keine Verwirkung des Einsprache- und Rekursrechtes ein[37]).

5. Das Begutachtungsverfahren[38]).

Der Ersatzerklärung kommt in erster Linie informatorische Bedeutung zu. Sie soll die Einschätzungsbehörden über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Ersatzpflichtigen unterrichten. Aus dieser Erwägung heraus legt man in Baselstadt besonderes Gewicht darauf, daß der Ersatzpflichtige ein vollständig ausgefülltes Erklärungsformular der Behörde unterbreitet. Es besteht die Möglichkeit, daß ein nicht ordnungsgemäß ausgefülltes Formular unter Fristansetzung von 8 Tagen dem Erklärenden zur Bereinigung zurückgesendet wird (§ 8/3). Die Begutachtung bezieht sich hier lediglich auf die formelle Richtigkeit und Vollständigkeit der Ersatzerklärung.

Eine andere Funktion kommt dem Begutachtungsverfahren nach freiburgischem Rechte zu. Hier nimmt der Gemeinderat Stellung zu der materiellen Richtigkeit der Selbsteinschätzung des Ersatzpflichtigen (Art. 26) und legt der eigentlichen Einschätzungsbehörde seine Ansicht über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erklärenden dar, welche ihrerseits nicht an die Vorschläge der Begutachtungsbehörde gebunden ist, sondern frei entscheidet. Bezüglich der beim Konsulate eingereichten Selbsttaxationen nimmt diese Behörde eine materielle Prüfung vor und stellt gegebenenfalls Abänderungsanträge (VVo. 62).

Im Kanton Thurgau machen die Gemeinderäte mit Bezug auf die Niedergelassenen und der Sektionschef hinsichtlich der Aufenthalter der Veranlagungsbehörde sogenannte Taxationsvorschläge (§ 7). Doch handelt es sich in der Regel nicht um eine Begutachtung der Abgabeerklärung, da eine solche nur ausnahmsweise eingeholt wird (§ 6/2), sondern diese stellen das Ergebnis der vorbereitenden Ermittlungstätigkeit der Hilfsorgane dar. Im gleichen Sinne ist auch das sogenannte Gutachten der Gemeindebehörden nach der aargauischen Vo. (§ 6/2) zu charakterisieren.

---

[37]) Demgegenüber hat das Bundesgericht festgestellt, daß die Verwirkung des Rekursrechtes wegen Nichteinreichung der Abgabeerklärung gesetzeswidrig ist. BGE 57 I 310.

[38]) Blumenstein: a. a. O., S. 457.

6. Das Einschätzungsverfahren[39]).

Das Einschätzungsverfahren zerfällt äußerlich in drei Abschnitte:

A. Das Untersuchungsverfahren dient der Beschaffung der, für die Einschätzung erforderlichen, tatsächlichen Unterlagen. Die Ergebnisse des Vorbereitungsverfahrens sowie Selbsttaxation (und in Freiburg, Baselstadt und Thurgau des Begutachtungsverfahrens) bilden den Grundstock des Tatsachenmaterials, welches die Taxationsbehörde in dem in Rede stehenden Verfahren zu sichten, zu ergänzen und zu erwahren hat.

a) Gegenstand der Untersuchung: Die Behörde hat ihre Untersuchung in verschiedenen Richtungen zu führen. In erster Linie hat sie die im Veranlagungsbezirk Ersatzpflichtigen zu eruieren und festzustellen, ob durch die Tätigkeit der Hilfsorgane eine lückenlose Erfassung aller ersatzpflichtigen Subjekte stattgefunden hat (St. Gallen Art. 4). Anderseits sind aber auch allfällige Ausnahmen von der subjektiven Ersatzpflicht nicht außer acht zu lassen. Die Untersuchung erstreckt sich ferner noch auf die Bemessungsgrundlagen und deren Wertbemessung.

b) Das Untersuchungsverfahren charakterisiert sich durch die hier herrschende Offizialmaxime. Die Tätigkeit der Taxationsbehörde beschränkt sich in diesem Stadium des Verfahrens nicht auf die Erwahrung des ihr aus der Selbsttaxation ersichtlichen Angaben und die Prüfung der im Vorbereitungsverfahren gewonnenen Resultate, sondern sie hat den ganzen Fragenkomplex auf dessen Gesetzeskonformität zu überprüfen und gegebenenfalls ihre Untersuchung dahin auszudehnen, daß die von ihr getroffene Veranlagungsverfügung mit der Wirklichkeit übereinstimmt.

c) Als Untersuchungsorgan amtiert regelmäßig die Veranlagungsbehörde. Ihr kommt die Befugnis zu, die erforderlichen Maßnahmen anzuordnen, um alle Wirtschaftsgüter in die Bemessung einzubeziehen (VVo. 54; Bern § 15). Zu diesem Zwecke statuiert VVo. 66 eine Pflicht zur gegenseitigen Amts-

[39]) Blumenstein: a. a. O., S. 460.

hilfeleistung der kantonalen Militärpflichtersatzbehörden. Insbesonders können diese von den Veranlagungsbehörden eines andern Kantons zur Besorgung von persönlichen Einvernahmen angehalten werden.

d) Als Untersuchungsmittel stehen der Taxationsbehörde zur Verfügung: Persönliche Einvernahme des Ersatzpflichtigen oder dessen gesetzlichen Vertreters, verbunden mit einer Auskunftspflicht, Editionspflicht von Geschäftsbüchern, wie überhaupt aller zweckdienlichen Urkunden und Ausweise (VVo. 55), Beiziehung von Sachverständigen und Abhaltung von Augenscheinen (VVo. 65/1). Abschließend sei noch erwähnt, daß die kantonalen und kommunalen Behörden den Veranlagungsorganen über die Verhältnisse der Ersatzpflichtigen unentgeltlich Auskunft zu erteilen haben, insbesondere ist ihnen die Einsicht in die militärischen Kontrollen zu gestatten (VVo. 57 und 66).

e) Die rechtliche Stellung des Abgabeschuldners im Untersuchungsverfahren. Eine erfolgreiche Durchführung der Untersuchung ist ohne Mitwirkung des Ersatzpflichtigen nicht möglich[40]). Um die Einschätzungsbehörde in völlige Klarheit über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabeschuldners versetzen zu können, werden letzterem im Untersuchungsverfahren bestimmte Pflichten auferlegt. Er hat die von der Untersuchungsbehörde gewünschten Feststellungsmittel zu beschaffen, sofern sie in seiner Verfügungsgewalt stehen (VVo. 55). Des weitern wird dem Abgabeschuldner zur Pflicht gemacht, der Untersuchungsbehörde jede von ihr über seine wirtschaftlichen Verhältnisse, sowie derjenigen seiner Eltern oder Großeltern verlangte Auskunft zu erteilen (Art. 55). Die Rechtstellung des Ersatzpflichtigen im Untersuchungsverfahren zeichnet sich nicht allein durch die Pflichten aus. Seine Interessen erhalten ihren Schutz durch Einräumung bestimmter Rechte. Einen Anspruch auf persönliche Einvernahme kommt ihm in Bern (§ 12); Graubünden (Art. 10/2); und Waadt (Art. 8) zu, wo er das Recht hat, vor der Einschätzungsbehörde zu erscheinen, um über seine Verhältnisse mündlich Aufschluß zu

[40]) Blumenstein: a. a. O., S. 462 ff.

geben. Bei der Durchführung der Untersuchungsmaßnahmen ist das Geschäftsgeheimnis zu wahren und auf die Interessen des Ersatzpflichtigen überhaupt Rücksicht zu nehmen (Art. 65/2 VVo.).

f) Mit Bezug auf die Form des Untersuchungsverfahrens kann bemerkt werden, daß dieses sowohl mündlich wie schriftlich vor sich gehen kann. Art. 55 VVo. enthält keine Formvorschriften. Nach der bernischen Vo. (§ 13) und der bündnerischen Vo. (Art. 10) hat die Taxationsbehörde das Recht, den Ersatzpflichtigen zur mündlichen oder schriftlichen Auskunftserteilung einzuladen. In der Regel wird die Auskunftspflicht in der Gestalt der persönlichen Einvernahme in Erscheinung treten und die Form der Mündlichkeit aufweisen.

g) Zwangsmittel des Untersuchungsverfahrens: Die Erfüllung der Pflichten des Abgabeschuldners im Untersuchungsverfahren sind dadurch gesichert, daß den Säumigen gewisse nachteilige Folgen treffen. So kann der Ersatzpflichtige, der einer Vorladung oder einem Auskunftsbegehren nicht Folge leistet, mit einer Buße bis zu Fr. 20.— belegt werden (VVo. 56/1). Der nämliche Rechtsnachteil trifft ihn für jede weitere fruchtlose Vorladung und jedes weitere fruchtlose Auskunftsbegehren (VVo. 56/2). Wurde einem Begehren um Auskunft oder der Aufforderung zur Vorlegung von Urkunden nicht nachgekommen, kann die Veranlagung nach dem Ermessen der Behörde erfolgen (VVo. 64/2).

B. Die Taxation.

Das Einschätzungsverfahren endigt mit der amtlichen Feststellung der Ersatzabgabeforderung durch die Taxationsbehörde (VVo. 70). Wurde eine formell und inhaltlich richtige Erklärung abgegeben, bildet sie die Grundlage der Taxation, von der nur abgewichen werden darf, wenn sie unvollständig oder unzutreffend erscheint (Freiburg Art. 29; Waadt Art. 8). Ein Abweichen von der Selbsttaxation darf jedoch nur auf Grund schlüssiger Tatsachen erfolgen (VSA 2/245), oder es müssen wenigstens bestimmte Anhaltspunkte vorliegen, welche ein solches Vorgehen rechtfertigen (VSA 2/257). Jedoch sind die Veran-

lagungsbehörden nicht an die im kantonalen Staats- oder Gemeindesteuerveranlagungsverfahren gemachten Feststellungen gebunden (VSA 2/258). Hat es der Abgabeschuldner unterlassen, eine formgerechte oder überhaupt eine Selbsttaxation einzureichen, erfolgt die Veranlagung nach dem freien Ermessen der Behörde, ohne daß diese an allfällige Angaben des Pflichtigen gebunden wäre. Eine Sonderregelung hat Genf getroffen. Ist eine Abgabeerklärung unvollständig oder scheint sie nicht wahrheitsgetreu, müssen alle zweckdienlichen Auskünfte vom Ersatzpflichtigen eingeholt werden. Ohne die Stellung eines Auskunftsbegehrens darf von der Selbsttaxation nicht abgewichen werden (Art. 5).

In den Kantonen, wo den Hilfsorganen die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen obliegt, bilden die Ergebnisse dieser Vorbereitungshandlungen den grundlegenden Ausgangspunkt der Taxation. Werden die kantonalen oder kommunalen Steuerregister herangezogen, sind auch diese für die Veranlagungsbehörde nur ein Feststellungsmittel, von welchem sie abweichen darf, wenn ihr deren Inhalt unzutreffend erscheint (Burckhardt N. 2478; nicht publizierter Entscheid des Bundesgerichts vom 16. 1. 1930; Aargau § 15/3 ermächtigt die Taxationskommission vom kantonalen Steuerregister abzuweichen, wenn dieses nach ihrer Ueberzeugung mit den ihr bekannten oder durch eigene Erhebungen festgestellten Tatsachen nicht übereinstimmt).

Eine mehrinstanzliche Organisation des Einschätzungsverfahrens kennt Tessin. Die von der Kreistaxationskommission (Commissione circondaria di tassazione) getroffene Einschätzung wird durch die kantonale Militärsteuerverwaltung (Ufficio tasse militari) überprüft, welche die Taxation endgültig festsetzt. Diese Ordnung hat jedoch nicht die Bedeutung eines Instanzenzuges, in dem der Ersatzpflichtige die von der untern Behörde getroffene Veranlagungsverfügung vor die obere bringen könnte.

Die Mitteilung der Taxation: Vom Ergebnis der Veranlagung wird der Ersatzpflichtige durch Zustellung des Taxationszettels unterrichtet (Appenzell A.-Rh. § 12; Appenzell I.-Rh. Art. 10; Baselland § 11; Glarus § 20 usw.) und über die ihm zur Verfügung stehenden Rechtsmittel in Kenntnis gesetzt. Die Mitteilung wird dem Abgabeschuldner selbst oder dessen gesetzlichen

Vertreter zugestellt (Aargau § 8 usw.). Wird dagegen die Zustellung des Taxationszettels an eine vom Abgabeschuldner nicht zum Empfange derselben ermächtigte Person vorgenommen, bleibt sie ohne rechtliche Wirkung, insbesondere beginnt die Einsprachefrist nicht zu laufen (Burckhart N. 2457).

Das Ersatzabgaberecht kennt eine individuelle Mitteilung der Taxation in schriftlicher Form (VVo. Art. 1 und 71/1).

Zum Inhalt des Taxationszettels kann gesagt werden, daß er das Ergebnis der Einschätzungstätigkeit, den geschuldeten Abgabebetrag, Angabe des Zahlungstermins und Zahlungsstelle enthält (VVo. 72). Ferner weist er eine Rechtsmittelbelehrung (VVo. 2) und nach einigen kantonalen Verordnungen eine Aufklärung über das im Falle der Zahlungsverweigerung einzuleitende Verfahren auf (Aargau § 9/3; Neuenburg Art. 9). Die Unterlassung einer Fristansetzung oder die Ansetzung einer unrichtigen Frist verhindert den Eintritt derjenigen Rechtsfolgen, die der unbenützte Ablauf einer richtigen Fristansetzung nach sich zieht (VSA 2/50).

7. Das Einspracheverfahren[41]).

Bis zum Erlaß der Verordnung von 1934 war dieses Stadium des Veranlagungsverfahrens dem Ersatzabgaberecht wenig bekannt[42]). Die, durch die Einschiebung des Einspracheverfahrens zwischen Einschätzungs- und Justizverfahren bedingten Vorteile sind in einer Entlastung der Justizbehörden und in dem Umstande zu erblicken, daß der Ersatzpflichtige die Möglichkeit hat, seine von der amtlichen Taxation abweichende Auffassung vor einer meist mit den lokalen Verhältnissen vertrauten Verwaltungsbehörde darzulegen und zu begründen. Das Einspracheverfahren erlaubt der Einschätzungsbehörde eine nochmalige Ueberprüfung der Taxation, nachdem der Einsprecher seine Abänderungsanträge gestellt und belegt hat.

Mit der Normierung eines Einspracheverfahrens hat der Bundesrat der seit langer Zeit geübten Praxis die rechtliche Grundlage gegeben. Wie dies im Verwaltungsrecht allgemein als zulässig erkannt wird, ist die Taxationsbehörde nicht selten auf Anregung des Ersatzpflichtigen auf die von ihr getroffene

[41]) Blumenstein: a. a. O., S. 474.
[42]) Bise und Graf: a. a. O., S. 8.

Verwaltungsverfügung zurückgekommen (BGE 55 I 329, wo das Bundesgericht die Zulässigkeit einer Wiedererwägung bestätigt). Allein der Unterschied gegenüber dem normierten Einspracheverfahren bleibt dennoch ein grundlegender. Eine nochmalige Ueberprüfung der Taxation ist rechtlich gewollt und der Ersatzpflichtige hat einen Anspruch darauf, daß die Verwaltungsbehörde die Ueberprüfung vornimmt. Ferner handelt es sich nicht mehr um ein formloses Wiedererwägungsgesuch, sondern es kommt ein durch die VVo. genau umschriebenes formelles Verfahren zur Durchführung.

Das Einspracheverfahren selbst wird auf Verlangen des Abgabeschuldners durchgeführt und besteht in einer durch die Taxationsbehörde oder einer aus ihrer Mitte bezeichneten Delegation vorzunehmenden Ueberprüfung der amtlichen Taxation. Entsprechend dem Grundgedanken des Einspracheverfahrens, das einen Meinungsaustausch über den Inhalt des Taxationsergebnisses zwischen Ersatzpflichtigem und Veranlagungsbehörde bezweckt, wird der Einspracheentscheid von derjenigen Behörde getroffen, die die angefochtene Verfügung vorgenommen hat. Art. 56 VVo. überläßt es den kantonalen Einschätzungsbehörden, sich selbst mit der Einsprache zu befassen oder eine aus ihrer Mitte bezeichnete Delegation damit zu beauftragen. Eine Anzahl Kantone hat dies dahin interpretiert, daß sie in ihren Verordnungen als Einspracheinstanz eine Delegation der Veranlagungsbehörde bezeichnet haben. (In den Kantonen Aargau § 10/1; Appenzell I.-Rh. § 11/2; Baselland § 82; Graubünden Art. 15; Zürich, § 5 lit. e, werden die Einsprachen gegen die Einschätzung der Taxationskommission vom Kreiskommandanten erledigt; in Bern, § 4, vom Vorsitzenden der Taxationskommission; in Freiburg, Art. 38, von einer aus der Mitte der Taxationskommission durch die Militärdirektion bezeichneten Delegation.) Eine Singularität kennt Baselstadt. Wird die Ersatzpflicht als solche bestritten, entscheidet das Kreiskommando. Andernfalls die Abteilung für Militärsteuer (§ 11).

Voraussetzung des Einspracheverfahrens bildet die formgerechte und innert nützlicher Frist eingereichte Einsprache durch das legitimierte Subjekt. Zur Erhebung der Einsprache ist der Ersatzpflichtige, dessen Einschätzung nochmals über-

prüft werden soll, legitimiert (VVo. 73/1). Fraglich bleibt, ob nicht auch dessen Eltern, sofern sie gemäß Art. 9 MStG für die geschuldete Abgabe haftbar sind, durch die Praxis ein selbständiges Einspracherecht eingeräumt erhalten. Die Einsprachefrist beträgt 14 Tage für die in der Schweiz, 30 Tage für die im Auslande wohnenden Ersatzpflichtigen (VVo. 74). Die Einsprachefrist hat peremptorischen Charakter (VVo. 4/1). Nach deren Ablauf eingereichte Einsprachen sind also nicht rechtswirksam. Die erforderliche Form ist Schriftlichkeit (VVo. 74/1). Mit Bezug auf den Inhalt wird verlangt, daß bestimmte Abänderungsanträge gestellt werden. Ferner sind die, die Einsprache begründenden Tatsachen und „Beweismittel" anzuführen. Urkunden, die in der Verfügungsgewalt des Einsprechers liegen, sind in Original oder beglaubigter Abschrift mit dem Taxationszettel einzureichen (VVo. 74/2). Die im Einschätzungsverfahren umschriebene Auskunftspflicht obliegt dem Ersatzpflichtigen auch im Einspracheverfahren. Im Gegensatz dazu hat der Einsprecher auf Grund der VVo. ein Recht, von der Einsprachebehörde zu verlangen, daß ihm Gelegenheit geboten wird, seine Begehren mündlich zu begründen und seine „Beweismittel" vorzulegen (VVo. 75). Hat die Durchführung des Einspracheverfahrens ergeben, daß die bestrittene Einschätzung unrichtig ist, wird eine neue Einschätzung getroffen, andernfalls die angefochtene bestätigt (VVo. 76/1). Zeigt das Einspracheverfahren, daß der in der angefochtenen Verfügung festgestellte Betrag zu niedrig ist, hat gemäß § 25 der schwyzerischen Verordnung die Einspracheinstanz die entsprechende Erhöhung vorzunehmen. Dies muß aber auch bei fehlender ausdrücklicher positiv-rechtlicher Vorschrift in den andern Kantonen zulässig sein. Im Abweisungsfalle, sei dies im ganzen Umfange oder bloß teilweise, muß der Einspracheentscheid eine kurze Begründung enthalten (VVo. 76/2). Abschließend sei noch bemerkt, daß das Einspracheverfahren unentgeltlich ist (VVo. 77).

V. Die Feststellungsmittel der Veranlagung.

1. Der Begriff.

Die Taxation eines Ersatzpflichtigen wird auf Grund von äußern Anhaltspunkten vorgenommen, deren Ermittlung mit Hilfe besonderer Feststellungsmittel erfolgt[43]). Die Rechtsnatur der Veranlagung als Verwaltungsverfügung bedingt, daß die verfügende Behörde allein bestimmt, welche Tatsachen für die Einschätzung maßgebend sind und welche Feststellungsmittel zu deren Ermittlung angewendet werden sollen. Dies fließt aus Art. 54 VVo., wo gesagt wird, daß die Einschätzungsbehörden alle Materialien, die für die Feststellung des ersatzabgaberechtlichen Vermögens und Einkommens von Bedeutung sind, zu beschaffen haben. In der bernischen Verordnung wird dies folgendermaßen zum Ausdruck gebracht: „Die Veranlagungsbehörden haben die ihnen gutscheinenden Maßnahmen zu treffen, daß alles zur Ersatzabgabebemessung herangezogen wird" (§ 15). Vorgängig dieser Tatsachenfeststellung bedarf es einer Bezeichnung derjenigen Anhaltspunkte, die für die Einschätzung maßgebend sein sollen, sowie einer Bestimmung der bei der Ermittlung dieser Tatsachen zu verwendenden Hilfsmittel. Es kommt also ein ausgesprochenes Offizialverfahren zur Durchführung. Damit steht nicht im Widerspruch, daß die Veranlagungsparteien bei der Beschaffung der Feststellungsmittel mitzuwirken haben, indem diese von den Veranlagungsbehörden zur Auskunfterteilung, zur Vorlegung von Ausweisen, Büchern und Urkunden angehalten werden können.

2. Die Arten der Feststellungsmittel.

A. Die vom Ersatzabgabeschuldner zu beschaffenden Feststellungsmittel.

a) Die persönliche Aussage des Ersatzpflichtigen stellt eines der wichtigsten Feststellungsmittel dar, weil der Ersatzpflichtige am besten in der Lage ist, über seine wirtschaftlichen Verhältnisse und der seiner Eltern bzw. Großeltern Auskunft zu erteilen. Diese erfolgt auch in verschiedenen Formen: Der Ersatzabgabeerklärung und der persön-

[43]) Ueber das Gemeinsame und Trennende von Feststellungs- und Beweismittel gibt Blumenstein: a. a. O., S. 517 Auskunft.

lichen Einvernahme. Die Auskunftspflicht bezieht sich inhaltlich auf die Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Ersatzpflichtigen selbst, wie auf diejenige seiner Eltern bzw. seiner Großeltern (VVo. 55).

b) Die Editionspflicht von Urkunden. Ferner kann der Ersatzpflichtige zur Vorlegung der in seiner Verfügungsgewalt stehenden Urkunden verpflichtet werden (VVo. 55). Diese Editionspflicht bezieht sich natürlich nur auf solche Urkunden, die geeignet sind, über die für die Bemessung der Ersatzabgabe bedeutsamen Tatsachen Aufschluß zu geben.

c) Da die Tatsachenfeststellung auch auf Grund der Geschäftsbücher erfolgen kann, sind diese auf Verlangen der Veranlagungsbehörden ebenfalls beizubringen.

d) Zur Feststellung bestimmter Befreiungstatbestände sind nach verschiedenen kantonalen Verordnungen qualifizierte Urkunden vorgeschrieben. Dies trifft in erster Linie dort zu, wo eine Ausnahme von der subjektiven Ersatzpflicht gemäß Art. 2 lit. a MStG geltend gemacht wird. So ist die Beibringung eines Arztzeugnisses bzw. einer Bescheinigung der zuständigen Armenbehörde erforderlich, wenn Erwerbsunfähigkeit oder Armut vorliegt (Appenzell I.-Rh. § 11; Baselland § 11 lit. e; Glarus § 11; Graubünden Art. 11; Luzern § 25/2; St. Gallen Art. 13 lit. c). Bern verlangt allgemein für jede Befreiung die Vorlegung eines amtlichen Zeugnisses, welches durch den Ersatzpflichtigen, die Eltern, Vormünder oder die Behörde zu beschaffen ist (§ 24 lit. e).

B. Die Auskunftserteilung durch Dritte.

Der Auskunftserteilung durch Dritte eignet nicht der Charakter einer Zeugnispflicht im Sinne des Prozeßrechtes. Dritte können nur auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage zur Auskunftserteilung angegangen werden[44]). Im Ersatzabgaberecht besteht nur eine Auskunftspflicht für öffentliche Organe, welche die kantonalen und kommunalen Behörden betrifft (VVo. 57). Die Auskunftspflicht bezieht sich ausschließlich auf amtliche Wahrnehmungen über die für die Veranlagung des Ersatzpflich-

[44]) Blumenstein: a. a. O., S. 527.

tigen bedeutsamen Verhältnisse. Eine Auskunftspflicht privater Personen im Veranlagungsverfahren kennt das Ersatzabgaberecht nicht.

C. Feststellungsmaßnahmen der Veranlagungsbehörden.

Wenn die Umstände es erlauben, können die Veranlagungsbehörden eigene Erhebungen durchführen.

a) Der Augenschein wird in Art. 56/1 VVo. als Feststellungsmittel genannt, wo den Veranlagungsbehörden die Befugnis eingeräumt wird, die Feststellung ersatzabgaberechtlich bedeutsamer Tatsachen durch eigene Konstatation zu machen.

b) Zur Untersuchung der Geschäftsbücher und der Vermögens- und Einkommensverhältnisse ist die Beiziehung von Sachverständigen gestattet, welche auch um Begutachtung angegangen werden können (VVo. 65/1).

§ 15. Die Ersatzabgabejustiz.

I. Allgemeines.

Die Aufgabe der Ersatzabgabejustiz besteht in einer urteilsmäßigen Feststellung streitiger ersatzabgaberechtlicher Ansprüche. Der rechtliche Unterschied gegenüber dem Veranlagungsverfahren beruht darin, daß letzteres eine verwaltungsmäßige Feststellung von Bestand und Umfang der Ersatzabgabeforderung zum Gegenstand hat, während im Justizverfahren beurteilt wird, ob nach dem Gesetz oder Verordnung ein ersatzabgaberechtlicher Anspruch besteht[1]). Einer rechtlichen Beurteilung sind nicht nur die vermögensrechtlichen Ansprüche des Gemeinwesens zugänglich, sondern auch die auf dem Ersatzabgaberecht beruhenden Forderungen vermögensrechtlichen Inhalts des Individuums, sowie Ansprüche und Verpflichtungen verfahrensrechtlicher Natur.

Ersatzabgaberechtliche Streitigkeiten können in zwei verschiedenen Prozeßverfahren zur Beurteilung gelangen. Es be-

[1]) Blumenstein: a. a. O., S. 534 und 535.

steht ein unterinstanzliches kantonales und ein oberinstanzliches eidgenössisches Justizverfahren (Kant. Rekurs und Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäß BG vom 11. 6. 28 über die eidgenössische Verwaltungs- und Disziplinarrechtspflege).

II. Der kantonale Rekurs.

A. Die Justizorganisation.

1. Die Justizbehörden: In den meisten Kantonen ist die Ersatzabgabejustiz ordentlichen Verwaltungsbehörden übertragen. Vielerorts sind alle Rekurse durch den Regierungsrat zu entscheiden (Appenzell I.-Rh. Art. 13; Appenzell A.-Rh. § 14; Baselland § 10/2; Glarus § 24; Graubünden Art. 18; Nidwalden § 2 lit. a—d und § 25; Schwyz § 1/2) oder seine Zuständigkeit ist in sachlicher Hinsicht begrenzt (Baselstadt § 13/1; Solothurn § 27; Uri § 2; Zürich § 2), oder durch das Finanzdepartement (Tessin Art. 1). Im Gegensatz dazu wurde die justizmäßige Entscheidung von abgaberechtlichen Streitigkeiten nach 6 kantonalen Verordnungen besonderen Justizbehörden übertragen. In Baselland (§13/2); Neuenburg (Art. 1/3); Wallis (Art. 4) und Waadt (Art. 13) funktioniert als Rekursbehörde die kantonale Steuerrekurskommission. Eine Rekurskommission, deren Kompetenzen ausschließlich auf ersatzabgaberechtlichem Gebiet liegen, kennen Freiburg und Genf (Art. 39; Art. 17/1).

Es zeigt sich, daß in gewissen Kantonen Rekurs- und Aufsichtsbehörden identisch sind (z. B. Appenzell A.-Rh. und I.-Rh., Graubünden, Luzern, Solothurn, Thurgau). Dies führt zu der Singularität, daß ein und dasselbe Organ sich mit ersatzabgaberechtlichen Angelegenheiten in verschiedener Eigenschaft befassen kann. Als Aufsichtsbehörde kommt ihr kraft der hierarchischen Ueberordnung die Kompetenz zu, die Verwaltungsverfügungen der subordinierten Amtsstellen abzuändern oder aufzuheben. In Erledigung eines eingereichten Rekurses wird die zuständige Behörde nicht als Verwaltungsorgan tätig, sondern als richterliche Behörde, deren Kompetenz auf einer besonderen Bestimmung der kantonalen Verordnung beruht.

2. Die Zuständigkeit.

a) Die sachliche Zuständigkeit der Rekursbehörde hat ihre grundlegende Abgrenzung in der VVo. gefunden. Die ihr zur Beurteilung zugewiesenen Streitigkeiten sind abschließend aufgezählt: Einspracheentscheide der Einschätzungsbehörde, Verfügungen betr. Ordnungsbußen und Kostenauflagen sowie abgewiesene Entscheide über Ersatzabgaberückerstattung (VVo. 78 und 111/5).

Eine nähere Abgrenzung der sachlichen Zuständigkeit haben getroffen: Baselstadt, Solothurn, Uri und Zürich. In Baselstadt ist bei grundsätzlicher Bestreitung der Ersatzpflicht der Regierungsrat zuständig, während alle andern Streitfälle durch die kantonale Steuerrekurskommission erledigt werden (§ 13). In Solothurn ist der Regierungsrat Rekursinstanz, ausgenommen in Fällen, wo der Rekurs eine ablehnende Verfügung betr. Rückerstattung zum Gegenstand hat, wo das Militärdepartement als Justizbehörde amtiert (§ 27 und § 44/2). In Uri beurteilt die Militärdirektion Rekurse betr. Bußenverfügungen des Kreiskommandanten, dieser solche betr. Bußenauflagen des Sektionschefs (§ 2 und § 3 lit. c, § 4 lit. e). Der Regierungsrat des Kantons Zürich ist zuständig für die Beurteilung der von der Militärdirektion getroffenen Verfügungen; diese erledigt die Rekurse, wenn die angefochtene Verfügung das Kreiskommando getroffen hat (§ 2). Die Kompetenzen unterscheiden sich nicht in funktioneller Hinsicht, da die von der Militärdirektion gefällten Rekursentscheide nicht an den Regierungsrat, sondern direkt an das Bundesgericht weiter gezogen werden können.

b) Die örtliche Zuständigkeit: Die Organisation der Rekursbehörden ist in allen Kantonen mit Bezug auf deren örtliche Zuständigkeit die gleiche. Das Kantonsgebiet bildet einen einheitlichen Gerichtsbezirk. Für die Abgrenzung der örtlichen Zuständigkeit ist der Ort maßgebend, wo die angefochtene Verfügung getroffen wurde. Die Rekursbehörde eines bestimmten Kantons ist zur Beurteilung der von den Verwaltungsbehörden des nämlichen Kantons erlassenen Verfügungen kompetent.

c) Eine funktionelle Zuständigkeit ist im Ersatzabgaberecht nicht zu unterscheiden, da nach Maßgabe von VVo. 12 nur

eine einzige kantonale Instanz zur Rekursentscheidung zuständig sein soll. Der zitierte Artikel will die Kantone verhindern im Ersatzabgaberecht einen kantonalen Instanzenzug zu organisieren[2]).

d) Prüfung der Zuständigkeit[3]): Die Rekursbehörde hat eine Prüfung ihrer Zuständigkeit zur Beurteilung der ihr vorgelegten Streitsache stets von Amtes wegen vorzunehmen, auch wenn diese nicht bestritten wird. Ergibt sich dabei, daß die angerufene Rekursbehörde nicht zuständig ist, so hat sie den Rekursfall von Amtes wegen an die zuständige Amtsstelle zu überweisen (VVo. 3/3). Der von einer unzuständigen Instanz gefällte Rekursentscheid ist nichtig, „da das Urteil einer inkompetenten Behörde nicht Recht schaffen kann"[4]).

3. Die innere Organisation.

Ueber die innere Organisation der Rekursbehörden soll nur dort etwas gesagt werden, wo diese speziell ersatzabgaberechtliche Institute darstellen. Es gelangen somit nur die Rekurskommission von Genf und Freiburg zur Darstellung. Nach freiburgischem Recht setzt sich die kantonale Rekurskommission aus dem Militärdirektor als Präsidenten und zwei vom Staatsrat bezeichneten Mitgliedern zusammen (Art. 40). In Genf besteht sie aus einem Richter des Gerichtes erster Instanz, drei vom Staatsrat und drei vom Großen Rate gewählten Mitgliedern. Der Richter präsidiert die Kommission. Die Mitglieder sind auf drei Jahre gewählt und wieder wählbar (Art. 19). Zur Fällung eines rechtswirksamen Entscheides besteht ein Quorum von 5 Mitgliedern. Der Präsident hat Stichentscheid (Art. 20).

B. Das Wesen des Rekurses.

1. Ziel des Rekurses: Mit der Einleitung eines Rekursverfahrens bezweckt man eine richterliche Ueberprüfung der angefochtenen Verwaltungsverfügung nach der tatsächlichen und rechtlichen Seite hin[5]). Das juristische Charakteristikum des Rekurses liegt darin, daß die ganze Angelegenheit vor die Rekursinstanz geschoben wird. Sie überprüft nach allen Richtun-

[2]) Bise und Graf: S. 25, N. 4.
[3]) Blumenstein: a. a. O., S. 572.
[4]) Blumenstein: a. a. O., S. 573.
[5]) Fleiner: Institutionen, S. 231.

gen hin den Rekursfall und setzt anstelle der angefochtenen Verfügung den abändernden oder bestätigenden Rekursentscheid (Devolutiveffekt)[6]). Dabei findet die richterliche Kognition nicht eine Grenze am freien Ermessen der Verwaltungsbehörden, d. h. die Rekursbehörde hat auch diejenigen Punkte der Veranlagung zu überprüfen, deren Festsetzung der Gesetzgeber dem Ermessen der Verwaltungsbehörden überlassen hat[7]). Dementsprechend wird die Wirkung der angefochtenen Verfügung gehemmt (Suspensiveffekt)[8]), was in der Verordnung des Kantons Tessin expressis verbis hervorgehoben wird (Art. 15).

2. Ein Rekursrecht ist nur gegen Verfügungen ganz bestimmten Inhaltes gegeben. Nach Maßgabe von Artikel 78 und 111/5 VVo. ist die Rekurserhebung zulässig gegen Einspracheentscheide, Verfügungen betr. Ordnungsbußen, Kostenauflagen sowie gegen abweisende Entscheide von Rückerstattungsbegehren. Wo der Rekurs eine Veranlagungsverfügung zum Gegenstand hat, muß sich der Rekurrent gegen die amtliche Feststellung von Bestand und Umfang der Ersatzabgabe wenden. Bloße Verfahrensmängel können nicht durch Erhebung eines selbständigen Rekurses gerügt werden. Es hat dies in Verbindung mit der Anfechtung der Veranlagungsverfügung in materieller Hinsicht zu erfolgen. Der Anrufung eines besonderen Beschwerdegrundes bedarf es im Hinblick auf die appellatorische Natur des Ersatzabgaberekurses nicht[9]). Der Rechtsweg steht nur gegen endgültige Veranlagungsverfügungen offen, nicht aber gegen Zwischenverfügungen (VSA 2 251, 3 168). Die gesetzlich vorgesehene Tätigkeit der Verwaltungsbehörden ist mit der Eröffnung des Einspracheentscheides abgeschlossen. Wenn der Ersatzpflichtige gegen eine Veranlagung Rekurs erheben will, muß er gegen die ursprüngliche Veranlagung Einsprache erhoben haben und ganz oder teilweise abgewiesen worden sein. Vorausgegangene Einspracheerhebung ist die notwendige und einzige Voraussetzung für die Einleitung des Rekursverfahrens. Eine Verwirkung des Rekursrechtes wegen nicht

[6]) Blumenstein: a. a. O., S. 538; BGE 55 I 175.
[7]) Blumenstein: a. a. O., S. 600.
[8]) Fleiner: Institutionen, S. 233; VVo. 86.
[9]) Ueber die Vielfaltigkeit der einer Substantiierung dienenden Gründe vgl. Blumenstein: S. 601.

pflichtgemäßem Verhalten im Veranlagungsverfahren kennt das Ersatzabgaberecht nicht.

C. Die Rekursparteien.

1. Die Parteifähigkeit[10]). Grundlegende Voraussetzung der Parteifähigkeit ist die Rechtsfähigkeit und die Trägerschaft von ersatzabgaberechtlichen Ansprüchen und Verpflichtungen. Auf Grund der letztgenannten Tatsachen bestimmt sich die Legitimation zur Sache. Als Rekursparteien kommen also von vornherein ersatzpflichtige Individuen und die Kantone in Betracht. Allein, das Ersatzabgaberecht hat dem Gemeinwesen weder im Veranlagungs- noch im Rekursverfahren Parteifähigkeit eingeräumt. Wo der Regierungsrat erst nach Anhörung oder Kenntnisnahme eines Berichts und Antrages der Militärdirektion (Baselland § 10/2; Baselstadt § 13) seinen Rekursentscheid fällt, oder wo der Rekurs von einer der Rekursbehörde subordinierten Verwaltungsbehörde zu begutachten oder auszuarbeiten ist (von der Militärsteuerverwaltung in Luzern § 4 lit. f und der Militärdirektion in Nidwalden § 3/2), stellt dies keine Parteifunktion dar, sondern es handelt sich um bloße Begutachtungstätigkeit mit informatorischem Charakter oder um die Instruktion des Rekurses. Gesetz und VVo. räumen ausschließlich dem am Streitfalle beteiligten Ersatzpflichtigen Parteifähigkeit ein. Dient das Rekursverfahren der richterlichen Feststellung von Bestand und Umfang einer Ersatzabgabeforderung oder bezweckt man damit die Anfechtung einer Verfügung betr. Ordnungsbußen und Kostenauflagen, so ist der Abgabeschuldner bzw. das von der Verfügung betroffene Individuum Rekurspartei. Bildet dagegen der abweisende Entscheid über ein Rückerstattungsbegehren den Gegenstand des Rekurses, so verleiht die VVo. dem Gesuchsteller Parteiqualität.

2. Die Prozeßfähigkeit ist gegeben mit der Handlungsfähigkeit und bedeutet die Eigenschaft, Parteifunktionen selbst auszuüben. Wo dies der Rekurspartei nicht möglich ist, tritt im Prozeßverfahren der gesetzliche Vertreter handelnd auf. Das Ersatzabgaberecht trifft keine Regelung über die gesetzliche Vertretung im Rekursverfahren. Es gilt also mutatis mutandis

[10]) Blumenstein: S. 545.

das bei der Darstellung der Veranlagungsparteien Gesagte. Eine vertragliche Vertretung im Rekursverfahren muß mangels ausdrücklichen Verbotes als zulässig erachtet werden, was der Bundesrat auch expressis verbis festgestellt hat (VSA 5/233)[11]).

D. Das Verfahren.

1. Allgemeine Grundlagen.

a) Bestimmung und Beschaffung des Prozeßstoffes: Das Rekursverfahren wird beherrscht von der Offizialmaxime (VVo. 80; VSA 2/244; 6/239). Dies bedeutet, daß die urteilende Rekursbehörde oder eine Delegation, ohne an die Begehren der Parteien gebunden zu sein, von Amtes wegen die erforderlichen Untersuchungs- und Beweismaßnahmen anordnet[12]). Der Rekurrent besitzt keinen Anspruch darauf, daß gerade diejenigen Untersuchungsmaßnahmen vorgenommen und diejenigen Beweismittel herangezogen werden, die er beantragt und gewünscht hat. Erachtet die Behörde die Anträge der Partei als nicht sachdienlich, braucht sie auf diese nicht einzugehen (VSA 7 69)[13]). Der Justizbehörde bleibt es anheim gestellt, die Untersuchung in der zur Eruierung der materiellen Wahrheit erforderlichen Richtung durchzuführen. Sie ordnet daher nach freiem Ermessen die notwendigen Untersuchungsmaßnahmen an und bezeichnet die geeigneten Beweismittel (BGE 56 I 32).

Eine gewisse Unklarheit weist das Ersatzabgaberecht hinsichtlich der Geltung der Offizialmaxime im Entscheidungsverfahren auf. Die Frage ist, ob der Rekursentscheid eine reformatio in peius und eine reformatio in melius enthalten darf. Nach steuerrechtlichen Grundsätzen darf eine „Verböserung" nur bei ausdrücklich im Gesetz begründeten Zulässigkeit eintreten[14]). Im Gebiete des Ersatzabgaberechts haben eine dahinzielende Bestimmung bloß die Kantone Nidwalden (§ 27), Solothurn (§ 28) und Uri (§ 16) in die Verordnung aufgenom-

[11]) Ueber das Nachfolgeverhältnis im Prozeß vgl. Blumenstein: S. 555.
[12]) Blumenstein: a. a. O., S. 577; VVo. 80.
[13]) Eine Beschwerde an den Bundesrat, weil die kantonale Rekursinstanz die von einer Berufsorganisation aufgestellten Taxationsgrundsätze, welche der Rekurrent angeführt hat, unberücksichtigt ließ und statt dessen ihrem Entscheide andere Anhaltspunkte zugrunde legte, wurde von diesem abgewiesen.
[14]) Blumenstein: a. a. O., S. 579; Fleiner: Institutionen, S. 234.

men, während sich alle übrigen kantonalen Verordnungen völlig ausschweigen. Ferner soll es den Rekursbehörden nur gestattet sein, über das Rechtsbegehren des Abgabeschuldners hinauszugehen, wenn ein offenbarer Irrtum in der Abgabeerklärung oder der Veranlagungsverfügung vorliegt[15]). Dies aber nur bei fehlender gegenteiliger Ordnung im positiven Abgaberecht. Ueber die Zulässigkeit einer Herabsetzung unter eine vom Rekurrenten angestrebte Veranlagung nimmt das Ersatzabgaberecht nicht Stellung.

Andere Ergebnisse zeigen sich dort, wo die Rekursinstanz zugleich Aufsichtsbehörde ist und in dieser Eigenschaft die Tätigkeit der Veranlagungsorgane zu überwachen und für eine gleichmäßige Veranlagung zu sorgen hat (VVo. 67). Ohne Rücksicht auf die Parteianträge ist hier der Entscheid auf Grund des amtlich festgestellten Tatbestandes zu fällen[16]). Rechtlich liegen aber die Verhältnisse so, daß es sich in diesem Falle nicht um eine urteilsmäßige Feststellung von Bestand und Umfang der Abgabeforderung handelt, sondern um eine neue Verwaltungsverfügung, wärend die angefochtene Veranlagungsverfügung aufgehoben wird. Der eingeleitete Rekurs fällt, da gegenstandslos geworden, dahin.

Die Offizialmaxime kommt auch bei der Art und Weise der Beschaffung des Prozeßstoffes zum Ausdruck. Sie erfolgt nach Anordnung der Rekursbehörde oder einer Delegation aus ihrer Mitte. Sofern die Rekurspartei bei der Beibringung des Prozeßstoffes mitwirkt, geschieht dies nach Weisung des Richters. Ihre Anträge haben nur die Bedeutung einer Anregung.

b) Die äußere Gestaltung des Verfahrens.

aa) Die Form: Dem Rekursverfahren sind sowohl schriftliche wie mündliche Form bekannt. Schriftlich erfolgt die Einleitung des Rekurses durch Rekurserklärung (VVo. 79/1), Aufforderungen zur Mitwirkung am Untersuchungsverfahren sind in schriftlicher Form dem Rekurrenten oder Dritten zur Kenntnis zu bringen (VVo. Art. 1). Wo die Behörden um Auskunft

---

[15]) Blumenstein: a. a. O., S. 580.

[16]) Blumenstein: a. a. O., S. 579/80; Fleiner: a. a. O., S. 234; im gleichen Sinne das Bundesgericht im nicht publizierten Entscheid vom 2. September 1929. Burckhardt: N. 2458 III.

angegangen werden, erteilen sie ihre Antwort meist in der Form von Schriftstücken. Endlich geschieht die Eröffnung des Rekursentscheides schriftlich. Vom Grundsatze der Mündlichkeit dagegen ist die Partei- und Zeugeneinvernahme beherrscht.

bb) Das ersatzabgaberechtliche Rekursverfahren wird beherrscht vom Grundsatze des Ausschlusses der Oeffentlichkeit, andernfalls wäre die Schweigepflicht der Beamten illusorisch. Der Ausschluß der Oeffentlichkeit bezieht sich auch auf die Parteien, da ihnen kein gesetzliches Recht auf mündliche Verhandlung gewährleistet wird. Eine Ausnahme ergibt sich, wenn der Rekurrent zur mündlichen Auskunftserteilung aufgefordert wird.

cc) Die Prozeßkosten: Art. 81/3 der VVo. sieht vor, daß bei ganzer oder teilweiser Abweisung des Rekurses dem Ersatzpflichtigen die amtlichen Kosten des Verfahrens, deren Höhe die Kantone festlegen, auferlegt werden können. Vielfach enthalten die kantonalen Verordnungen Bestimmungen über untere und obere Grenze der amtlichen Verfahrenskosten, welche der Ersatzpflichtige zu tragen hat. (Beispiele: Aargau § 12, Fr. 5—20.; Bern § 21, Fr. 5—20.—; Freiburg Art. 40/3, maximal Fr. 10.—; St. Gallen Art. 8/3 Fr. 2—10.—; Solothurn § 27/3, maximal Fr. 50.—; Wallis Art. 15/1 und Waadt Art. 13/2, Fr. 5.—). Unabhängig vom Ausgang des Rechtsstreites hat der Rekurrent, wenn sein Verhalten im Untersuchungsverfahren die Anordnung einer Bücherexpertise notwendig macht, die hieraus sich ergebenden Kosten zu tragen (VVo. 65). Parteikosten werden nicht gesprochen (VVo. 81/3 a. Ende).

c) Fristen und Termine[17]). Um einen geordneten Verlauf des Veranlagungs- und Rekursverfahrens zu sichern, bedarf es der Ansetzung von Fristen und Terminen für die Erfüllung oder Ausübung der Veranlagungspflichten bzw. -befugnisse und der Vornahme der Prozeßhandlungen.

aa) Die Fristen: Ihrer Art nach hat man zwischen gesetzlichen, wenn ihre Dauer im Gesetz oder in der Verordnung fest-

[17]) Systematisch wäre die Darstellung der Fristen und Termine in einem allgemeinen Teil zum formellen Ersatzabgaberecht einzugliedern gewesen. Das hier Gesagte hat nicht nur Geltung für das Rekursverfahren allein, sondern auch für das Veranlagungsverfahren.

gelegt ist und von den Behörden angesetzte, wenn diese die Dauer bestimmen, zu unterscheiden. Gesetzliche Fristen sind die Frist zur Einreichung der Ersatzabgabeerklärung (VVo. 59/2), Einsprache- und Rekursfrist. Die Rekursfrist beträgt 14 Tage für die landesanwesenden Ersatzpflichtigen, 30 Tage für die Auslandschweizer (VVo. 79/1). Gesetzliche Fristen sind nicht erstreckbar (VVo. 4/1) und weisen peremptorischen Charakter auf (VSA 3/77; 8/151). Bei unbenütztem Ablauf treten gewisse Rechtsfolgen ein. (Einschätzung nach dem Ermessen der Veranlagungsbehörde, Verhängung einer Buße, Veranlagungs- bzw. Einspracheentscheid erwächst in Rechtskraft.) Von den Behörden können im Verlaufe des Veranlagungs- oder Rekursverfahrens zur Vornahme von Parteihandlung Fristen angesetzt werden (Aufforderung zur schriftlichen Auskunftserteilung). Diese sind aus zureichenden Gründen auf Gesuch hin erstreckbar, wenn dieses vor Ablauf der Frist eingereicht wird (VVo. 4/2). Ihr unbenützter Ablauf kann ebenfalls den Eintritt gewisser Rechtsfolgen bewirken (VVo. 56).

Die Fristen werden in Lauf gesetzt durch individuelle Zustellung des Aktes, der die Fristansetzung enthält (VVo. Art. 1 und Art. 3/1). Unerheblich ist, ob der Adressat davon tatsächlich Kenntnis genommen hat (BGE 55 I 219). Sie gelten als eingehalten, wenn eine Eingabe spätestens am letzten Tage bei der zuständigen (oder unzuständigen) Behörde eintrifft oder der Post übergeben wird. Die unzuständige Behörde hat die Eingabe an die zuständige weiter zu leiten (VVo. 3/3).

bb) Termine sind Zeiträume zum gemeinschaftlichen Handeln der Behörden mit den Parteien oder mit Dritten. Die Ansetzung obliegt dem prozeßleitenden bzw. dem veranlagungsverfahrenleitenden Organ, welches die Beteiligten durch Vorladung in Kenntnis setzt. Wegen Nichterscheinen kann eine Buße verhängt werden (VVo. 56).

cc) Wiedereinsetzung: Sie bezweckt die Beseitigung der Säumnisfolgen und erlaubt die unterlassene Handlung als ordnungsmäßige nachzuholen. Wiederherstellung gegen die Folgen der Versäumnis findet nur bei den durch allgemein verbindlichen Erlaß bestimmten Fristen statt und nur beim Vorhandensein der

gesetzlich umschriebenen Voraussetzungen (VSA 3/65 und 3/77 und 8/151). Behördlich angesetzte Fristen können erstreckt werden (VVo. 4). Zur Wiederherstellung bedarf es der Einleitung eines Wiederherstellungsverfahrens, in welchem der Ersatzpflichtige oder sein Vertreter nachzuweisen hat, daß er durch Landesabwesenheit, Krankheit oder andere unverschuldete Hindernisse abgehalten wurde, innerhalb der Frist zu handeln. (VSA 6/81: Unkenntnis des Gesetzes bildet kein Wiedereinsetzungsgrund; VSA 9/55 über die dem Ersatzpflichtigen bzw. seinem Vertreter obliegende Beweislast). Das Gesuch um Wiederherstellung muß binnen 10 Tagen, vom Tage an gerechnet, an welchem das Hindernis weggefallen ist, gestellt werden (VVo. Art. 5).

d) Der Beweis.

Die Justizbehörde darf ihrer Entscheidung nur solche Tatsachen zu Grunde legen, von deren Bestehen sie überzeugt ist. Hierzu ist der Beweis im prozeßrechtlichen Sinne erforderlich. Offenkundige und gerichtsnotorische Tatsachen bedürfen eines Beweises nicht (VSA 3/171).

aa) Die Beweislast besteht in der Verpflichtung der Rekurspartei „für die Ermöglichung einer Erwahrung gewisser Tatsachen zu sorgen“[18]). Inhaltlich umfaßt die Beweislast den Antrag an den Richter, den Beweis anzuordnen (Beweisantrag) und die Nennung und die Beschaffung der erforderlichen Beweismittel (Nachweispflicht; VVo. 74/2). Kraft der Offizialmaxime ist der Richter nicht an den Beweisantrag der Partei gebunden, sowie er auch nicht verpflichtet ist, die genannten und beigebrachten Beweismittel zu verwenden. Dagegen darf er sich nicht darauf beschränken, weil er die vom Rekurrenten genannten und beigebrachten Beweismittel als ungeeignet zur Wahrung einer Tatsache erachtet, den Rekurs als unbegründet abweisen, sondern er hat diejenigen Beweismittel beizuziehen, welche nach seiner Ansicht hierzu erforderlich sind (VSA 1/312; 2/244; 4/377; BGE 56 I 32).

bb) Die rechtliche Bedeutung der Beweislast besteht darin, daß im Falle einer Beweisverweigerung der auferlegte Beweis

[18]) Blumenstein: a. a. O., S. 584.

als mißlungen zu betrachten ist, sofern die zu beweisende Tatsache nicht in anderer Weise erwahrt wurde. Der Rekursbehörde obliegt dagegen die Verpflichtung nicht, anstelle des verweigerten Beweismittels andere zu verwenden, sondern sie befindet nach der Gesamtheit der ihr bekannten Tatsachen (VSA 2/153; 3/77; 3/358; 5/56). Bei der Ausfällung des Rekursentscheides wird eine vom Rekurrenten zu erwahrende Tatsache, mit Bezug auf die er seiner Beweisführungspflicht nicht genügt hat und welche nicht anderswie zur Erwahrung gelangte, zu Ungunsten der Partei bewertet. Wenn daher beim Fehlen des Nachweises des Erwerbseinkommens zur Feststellung desselben der erfahrungsgemäße Umfang des Ergebnisses einer Erwerbstätigkeit zugrunde gelegt wird, bedeutet dies keine Gesetzesverletzung durch den Richter (VSA 10/59). Wegen Beweisverweigerung darf die Rekursbehörde mangels dahinzielender ausdrücklicher Vorschrift in Gesetz und Verordnung nicht das Eintreten auf die materielle Beurteilung ablehnen. Die Ansicht, daß bei Beweisverweigerung ein Nichteintretensbeschluß zu fassen sei, stünde nicht im Einklang mit der Bestimmung des Ersatzabgaberechts, wonach vom Beweisverweigerer ein neues Beweisbegehren gestellt werden kann, was sich als Schlußfolgerung aus VVo. 56 ergibt.

cc) Für die Verteilung der Beweislast gilt der Grundsatz, daß der Rekurrent beweispflichtig ist für die zur Stützung seiner Rechtsbegehren aufgestellten Behauptungen (VSA 4/377). Dem Ersatzpflichtigen darf aber keinenfalls der unmögliche Beweis der Negative, z. B. daß er kein Vermögen oder kein höheres als das von ihm deklarierte habe, gefordert werden (VSA 1/398).

dd) Hinsichtlich der im Rekursverfahren verwendbaren Arten von Beweismitteln besteht eine äußere Uebereinstimmung mit den im Veranlagungsverfahren zulässigen Arten von Feststellungsmitteln (VVo. 80/2). Allein, die Gleichheit ist eine rein äußerliche und berührt den verschiedenen rechtlichen Charakter von Beweis- und Feststellungsmitteln nicht. Als Beweismittel fallen somit in Betracht: Parteiaussage, Urkunden (inkl. Geschäftsbücher), Bezeichnung von Sachverständigen, Augenschein, Auskunft der öffentlichen Organe. Genf kennt ferner auch die Zeugenaussage (Art. 21).

ee) Die Beweiswürdigung: Der Richter prüft die im Rekursverfahren verwendeten Beweismittel auf deren Beweiswert, d. h. er untersucht, ob die Qualität des Beweismittels geeignet ist, um die vermittelte Tatsache als wahr darzutun. Diese Prüfung erfolgt nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung (VSA 1/193; 8/154). Art. 79/3 VVo. bestimmt ausdrücklich, daß die nachträglich eingereichten Beweismittel nach freiem Ermessen gewürdigt werden. Es besteht kein zwingender Grund, daß dieser Grundsatz nicht auch für die rechtzeitig beigebrachten Beweismittel Geltung haben soll. Staats- und Gemeindesteuerregister werden nicht als öffentliche Urkunden im Sinne von ZGB 9 betrachtet. Der Hinweis eines Rekurrenten auf diese genügt deshalb nicht, um eine Herabsetzung seiner Einschätzung zu verlangen. Die für die Gemeinde- und Staatssteuern ermittelten Faktoren sind nicht bindend für die Ersatzabgabejustizbehörden (VSA 2/360; 5/346; Burckhardt: N. 2478, das Bundesgericht im nicht publizierten Entscheid vom 16. Januar 1930; Aargau § 5/3). Solche öffentliche Kontrollen werden nach freiem Ermessen gewürdigt (VSA 2/355).

E. Die Verfahrensstadien.

1. Das Einleitungsverfahren: Im Einleitungsverfahren wird die Streitsache der Rekursbehörde vorgetragen, was durch den Ersatzabgaberekurs erfolgt.

a) Der Rekurs: Die äußere Veranlassung zum Rekursverfahren gibt die Rekurserklärung, wodurch die Behörde zur Ausfällung ihres Entscheides über die angefochtene Verfügung angerufen wird[19]).

aa) Der Inhalt des Rekurses weist drei Bestandteile auf (VVo. 79/2).

α) Im Rechtsbegehren (Rekursantrag) hat der Rekurrent darzulegen, daß die angefochtene Verfügung aufzuheben oder abzuändern sei. Wird Aenderung beantragt, muß eine Präzisierung nach Umfang und Richtung derselben gegeben werden.

α) Die Begründung besteht in der Angabe derjenigen Tatsachen, die für die verlangte Abänderung oder Aufhebung der angefochtenen Verfügung sprechen.

[19]) Blumenstein: a. a. O., S. 604.

β) Die Beweismittelangabe: Die Rekurserklärung soll die Justizbehörde auch in Kenntnis setzen über die Beweismittel, die der Erwahrung der in der Rekursbegründung angeführten Tatsachen dienen. Sofern sich Beweisurkunden in den Händen des Rekurrenten befinden oder von diesem beschafft werden können, sind sie in Original oder beglaubigter Abschrift an die Einreichungsstelle einzusenden (VVo. 79/2).

Rechtsbegehren, Begründung und Beweismittelangabe bilden die drei wesentlichen Bestandteile des Rekurses. Mangelt eines, äußert die Rekurserhebung keine Rechtswirkung, was die materielle Beurteilung wegen Formmangel ausschließt. Die rechtliche Bedeutung der Einreichungspflicht der in der Verfügungsgewalt des Rekurrenten befindlichen Urkunden darf nicht dahin ausgelegt werden, daß im Unterlassungsfalle ein Nichteintretensbeschluß gefaßt wird; denn gemäß VVo. 79/3 ist nachträgliche Einreichung von Beweismitteln grundsätzlich zulässig. Anderseits fehlt auch eine ausdrückliche Vorschrift, wonach nicht hinreichend belegte Rekurse nicht berücksichtigt werden.

bb) Was die Form des Rekurses betrifft, wird Schriftlichkeit verlangt (VVo. 79/1).

cc) Nach der Verordnung des Kantons Bern (§ 20), Freiburg (Art. 31) und Schwyz (§ 20/3) unterliegt der Rekurs der Stempelpflicht.

dd) Nach unbenütztem Ablauf der Rekurspflicht gewinnt der Einspracheentscheid Rechtskraft und das Rekursrecht des Betroffenen wird verwirkt.

ee) Ueber die Einreichungsstelle wird der Rekurrent in der Eröffnung des angefochtenen Einspracheentscheides bzw. Bußenverfügung, bzw. abgewiesenen Rückerstattungsbegehrens orientiert. In Betracht fallen etwa die Rekursbehörde (Aargau § 11/1), die Instruktionsorgane (Baselland § 10/2) oder eine Kanzlei der Staatsverwaltung (Appenzell A.-Rh. § 16/1; Appenzell I.-Rh. Art. 14/1).

ff) Die Rekurseinreichung hat die Rechtshängigkeit zur Folge[20]), welche den sogen. Devolutiv- und Suspensiveffekt umfaßt.

[20]) Blumenstein: a. a. O., S. 608.

2. Das Untersuchungsverfahren.

Das Untersuchungsverfahren dient der Ermittlung der Wahrheit der in der Rekursbegründung angeführten Tatsachen.

a) Gegenstand der Untersuchung: Die Richtung der Untersuchung wird in erster Linie durch das Rekursbegehren und die Begründung umrissen. Eine Ausdehnung der Untersuchung nach Gesichtspunkten, die in der Rekursschrift nicht enthalten sind, ist dem Untersuchungsorgan gestattet (VVo. 80/1; Offizialmaxime). Der rechtlichen Struktur des Rekurses entsprechend, kann sich die Untersuchung im Rekursverfahren nicht darauf beschränken, ob der Entscheid der Veranlagungsbehörde der damaligen Aktenlage entsprechend richtig ausgefällt wurde, sodaß die Aktenlage maßgebend wäre, wie sie sich nach dem Ablauf der gesetzlichen Einsprachefrist darstellt[21]). Die Rekursinstanz hat die Akten durch eigene Erhebungen zu ergänzen (Aargau § 11/2; Genf Art. 11) und alle Vorkehren zu treffen, die ihr die Bildung einer eigenen Meinung über die Rekurssache und deren Begründung ermöglichen (BGE 55 I 175).

Die in der Untersuchung zu beantwortenden Fragen lassen sich in drei verschiedene Gruppen einteilen:

aa) Die Prozeßvoraussetzungen: Die Prüfung der Zuständigkeit der Behörde, der Legitimation des Rekurrenten, der Rechtzeitigkeit, der Rekurseinreichung und der Erfüllung der gesetzlichen Formalien der Rekursschrift muß als erste Untersuchungshandlung vorgenommen werden.

bb) Die materiell-rechtlichen Fragen: Die angefochtene Verfügung ist auf ihre Gesetzeskonformität hin zu untersuchen, welche sich besonders auf die Fragen der grundsätzlichen Ersatzpflicht, der Ausnahmen von der subjektiven Abgabepflicht, der Subsumtionspflicht von Wirtschaftsgütern unter den ersatzabgaberechtlichen Vermögens- und Einkommensbegriff und die Abstufung des Abgabebetrages bezieht.

[21]) Auf diesem Boden stand der Bundesrat, vgl. BBl. 1919 2/632. Damit steht nicht in Widerspruch, wenn der Bundesrat einen Entscheid der bernischen Rekursbehörde, wo diese mangels Beweismittelbeilegung auf den Rekurs nicht eingetreten ist, bestätigt hat. Nach § 12 der bernischen Vo. vom 26. 2. 1902 wurden nicht hinreichend belegte Rekurse nicht berücksichtigt. Im konkreten Falle war die Rekurserhebung wirkungslos (VSA 4/168).

cc) Richtigkeit der Einschätzung: Die Rekursbehörde ist auch zur Ueberprüfung reiner Taxationsfragen kompetent, wobei es sich um die ermessensmäßige Ermittlung des Wertes von Wirtschaftsobjekten handelt.

b) Die Durchführung der Untersuchung: Gemäß Art. 80/1 VVo. hat die Rekursbehörde selbst als Untersuchungsorgan zu amtieren oder die Instruktion des Falles einer Delegation zu übertragen. Nur wenige kantonale Verordnungen stellen diesbezüglich eine Ordnung auf, während es in den übrigen Kantonen der Rekursbehörde überlassen wird, die Untersuchung selbst zu führen oder eine Delegation damit zu beauftragen (so ausdrücklich Genf Art. 21). In Baselland legt die Militärdirektion den Rekurs mit Bericht und Antrag dem Regierungsrat zur Entscheidung vor (§ 10/2). In Luzern begutachtet die Militärsteuerverwaltung Rekurse zuhanden des Militärdepartements (§ 4 lit. f). In Nidwalden arbeitet die Militärdirektion die Rekursanträge aus und legt sie dem Regierungsrat zur Entscheidung vor (§ 3/2). Auf Grund von Art. 66 VVo. ist die Vornahme gewisser Untersuchungshandlungen durch die Militärpflichtersatzbehörden anderer Kantone möglich, was insbesondere hinsichtlich persönlichen Einvernahmen der Fall sein dürfte. Als Untersuchungsmaßnahmen kommt die Bezeichnung der maßgebenden Tatsachen, die Beibringung und Verwendung vorhandener Beweismittel in Betracht. Partei- und Zeugeneinvernahme, Einholung von Auskünften, Vornahme von Bücheruntersuchungen oder Bezeichnung von Sachverständigen obliegen dem Instruktionsorgan (Genf Art. 21), wozu ihm die gleichen Befugnisse und Zwangsmittel zur Verfügung stehen wie den Veranlagungsbehörden (VVo. 80/2).

3. Das Entscheidungsverfahren.

Das Ergebnis des Untersuchungsverfahrens kann zu einem Nichteintretensbeschluß führen oder die materielle Beurteilung bedingen.

a) Ein Nichteintretensbeschluß wird gefaßt, wenn die Rekursbehörde es ablehnt, sich mit dem Rekurs materiell zu befassen, was bei Nichtvorhandensein der Prozeßvoraussetzungen zu erfolgen hat[22]).

---

[22]) Blumenstein: a. a. O., S. 614. Der Bundesrat bezeichnet dies als Abweisung aus formellen Gründen (VSA 3/65; 4/168; 5/238).

b) Die materielle Beurteilung des Rekurses stützt sich auf das Ergebnis des Untersuchungsverfahrens. Die Rekursbehörde darf sich nicht einfach auf die Amtsberichte anderer Verwaltungsstellen stützen und diese der eigenen Entscheidung substituieren. Die Rekursinstanz hat die ihr unterbreitete Streitsache unter eigener Verantwortung zu beurteilen; denn sie ist zur selbständigen Erledigung verpflichtet (BGE 55 I 175). Der Rekursentscheid umfaßt auch eine allfällige Kostensentenz.

c) Der Rekursentscheid bedarf einer Kenntnisgabe an den Rekurrenten. Die Eröffnung erfolgt in schriftlicher Form und die Begründung enthaltend. Je eine Ausfertigung ist der eidg. Steuerverwaltung und der kant. Verwaltungsbehörde, die die angefochtene Verfügung erlassen hat, zuzustellen (VVo. 81/1). Eine besondere Regelung besteht für die im Ausland wohnenden Rekurrenten, indem hier das zuständige Konsulat durch eingeschriebenen Brief den Rekursentscheid eröffnet. (VVo. 81/2). Der Rekurrent wird auch darüber aufgeklärt, daß gegen den Entscheid der kantonalen Rekursbehörde die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht ergriffen werden kann (VDG Art. 5/2 lit. b; A. S. 44/779).

III. Das Rechtsmittelverfahren vor Bundesgericht.

(Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde.)

1. Allgemeines.

Die Hauptaufgabe der Verwaltungsgerichtsbeschwerde besteht im Schutz des Bürgers gegen Fehlentscheide auf dem Gebiete des Ersatzabgaberechts[1]). Neben diesem Schutz von subjektiven Rechten dient sie nicht nur mittelbar der Wahrung des objektiven Rechts, indem der Schutz des subjektiven Rechts gleichzeitig Aufrechterhaltung des objektiven Rechts bedeutet, sondern die richtige Rechtsverwirklichung kann das primäre Ziel dieses Rechtsbehelfs sein[1 bis]). Das Recht des Bundesrates zur Beschwerdeführung sowie zur Teilnahme an einem von anderer Seite angehobenen verwaltungsgerichtlichen Verfahren ist als

[1]) BGE 61 I 146.

[1 bis]) Kirchhofer: Die Verwaltungsrechtspflege beim Bundesgericht, S. 14. Giacometti: Die Verfassungsgerichtsbarkeit des Schweiz. Bundesgerichts, S. 179.

ein Mittel zur Ausübung seines Oberaufsichtsrechtes aufzufassen[2]).

Entsprechend der Stellung, welche die Verwaltungsgerichtsschwerde aber auch zulässig gegen Nichteintretensbeschlüsse, sie als Rechtsmittel im eigentlichen Sinne bezeichnet werden[3]); denn damit wird ein Weiterzug von einer richterlichen Instanz unterer an eine solche höherer Ordnung bewirkt, nicht aber von der Verwaltung an die Justiz[4]). Rein äußerlich betrachtet bedeutet die Einlegung der Beschwerde nicht Anhebung eines neuen Prozesses[5]), sondern Fortsetzung des Ersatzabgabejustizverfahrens schlechthin.

2. Die Voraussetzungen.

A. Das Anfechtungsobjekt.

a) Abgrenzung nach der gegenständlichen Seite: Gegenstand der Beschwerde sind Entscheide über Ersatzabgabeforderungen und Rückerstattungsansprüche. Art. 5 VDG bringt dies damit zum Ausdruck, daß er den Rechtsbehelf gegen Entscheide über die Entrichtung oder die Rückerstattung bundesrechtlicher Abgaben als auch gegen Entscheide über die Abgabepflicht oder Abgabefreiheit zulässig erklärt. Mit Bezug auf das Ersatzabgaberecht muß unter Entscheid über die Entrichtung einer bundesrechtlichen Abgabe derjenige Hoheitsakt verstanden werden, der in positiver Weise Bestand und Umfang einer Ersatzabgabeforderung feststellt, wobei im Rekursverfahren das Vorhandensein oder der Umfang der Bemessungsgrundlagen streitig waren. Im Gegensatz dazu ist als Entscheid über die Abgabepflicht dasjenige Erkenntnis zu betrachten, in welchem die urteilende Behörde in Sonderheit über das Vorhandensein der Voraussetzungen für die Entstehung einer Ersatzabgabeforderung zu befinden hatte. Als Entscheid über die Abgabefreiheit ist derjenige zu bezeichnen, wo der Rekurrent eine Ausnahme von der subjektiven Ersatzabgabepflicht vor der Rekursinstanz geltend

---

[2]) Art. 15 des BG betr. den Militärpflichtersatz.
[3]) Heusler: Der Zivilprozeß in der Schweiz. 1923, S. 150 ff.
[4]) Die Ueberführung vom Verwaltungs- in das Justizstadium bewirkt bereits der Rekurs.
[5]) Wie dies bezüglich des staatsrechtlichen Rekurses zutrifft.

machte[6]). Neben diesen Entscheiden in der Sache ist die Beschwerde aber auch zulässig gegen Nichteintretensbeschlüsse, sofern mit dem verworfenen Rechtsbehelf ein Entscheid erstrebt wurde, der mit der Beschwerde anfechtbar ist[7]). In Abweichung vom Rekursverfahren sind dagegen Entscheide betr. Ordnungsbußen nicht und solche über Kostenauflagen nur in Verbindung mit der Hauptsache anfechtbar[8]).

b) Abgrenzung nach der entscheidenden Instanz: Nicht jeder Hoheitsakt, der das Ersatzabgaberecht beschlägt, kann mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde angegriffen werden. Der kantonale Instanzenzug muß erschöpft sein, ehe die Angelegenheit vor das Bundesgericht gebracht werden kann[9]). Beschwerdesubstrat bildet demnach immer ein Entscheid der Rekursbehörde.

3. Die Beschwerdeberechtigten.

Dem Wesen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde als Schutzmittel gegen unzulässige Eingriffe der Behörden in die Rechte des Bürgers entsprechend, wird das Verfahren nicht von Amtes wegen eingeleitet. Hierzu bedarf es der Anregung seitens angeblich in ihren Rechten verletzten Personen. Wenn in gewissen Fällen die Hauptfunktion der Beschwerde auch in der Wahrung des objektiven Rechts besteht, ist für die Durchführung des Prozesses erforderlich, daß die Behörde, welche für eine einheitliche Rechtsanwendung zu sorgen hat, dazu Anlaß gibt. Es genügt nicht, daß das Bundesgericht von irgend einer Seite auf eine angebliche Rechtsverletzung aufmerksam gemacht wird, um die Frage der Rechtmäßigkeit eines Rekursentscheides zu überprüfen[10]).

a) Die Legitimation zum Verfahren: Die zum Verfahren legitimierten Personen oder Organe lassen sich in 3 Gruppen einteilen:

[6]) Ausgenommen hiervon sind Befreiungsgründe, die in einem Staatsvertrag ihre gesetzliche Grundlage haben. OG Art. 189/4.

[7]) Bundesgerichtsentscheid vom 9. Juli 1936, abgedruckt in Archiv für Schweiz. Abgaberecht, Bd. 5, S. 376, Ziff. 158.

[8]) VDG Art. 8 Abs. 3; BGE 58 I 129.

[9]) VDG Art. 8 lit. b.

[10]) Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist keine Popularbeschwerde; BGE 60 I 31.

aa) Als Beschwerdeführer kommt einmal in Betracht, wer am angefochtenen Entscheide als Partei beteiligt war[11]). Unter Partei ist nicht nur derjenige zu verstehen, dem gemäß den einschlägigen Bestimmungen im Rekursverfahren eine eigentlich prozessuale Parteistellung zukommt. Es genügt, wenn der Beschwerdeführer von der kantonalen Behörde als Partei behandelt wurde[12]), unabhängig davon, ob dies zu Recht oder zu Unrecht erfolgt ist.

bb) Zur Erhebung der Beschwerde ist ferner berechtigt, wer, ohne als Partei am angegriffenen Entscheide beteiligt zu sein, durch denselben in seinen Rechten verletzt worden ist[13]). Die gesetzliche Formulierung muß richtigerweise dahin ausgelegt werden, daß zur Begründung der Legitimation zum Verfahren die Behauptung des Beschwerdeführers, der angefochtene Entscheid verletze seine Rechte, ausreicht[13bis]). Ob der angegriffene Akt tatsächlich die Rechte des Beschwerdeführers verletzen könnte oder bloß dessen Interessenssphäre berührt, wird sich erst im Verlauf des Verfahrens ergeben. Diese Frage bildet aber nicht Gegenstand der Untersuchung über das Vorhandensein der Prozeßvoraussetzungen.

cc) Art. 5, Abs. 2 VDG räumt dem Bundesrat die Befugnis zur Beschwerdeführung ein. Er macht allerdings hiervon nicht selbst Gebrauch, sondern hat seine Kompetenz an die eidgenössische Steuerverwaltung delegiert[14]).

b) Die Legitimation zur Sache: Nicht jeder Beschwerdeführer, dem die formelle Beschwerdelegitimation zukommt, verfolgt mit dem in Rede stehenden Rechtsbehelfe das nämliche Ziel. Der Bürger wehrt sich gegen Akte der Behörden, die verletzend in seine Rechte eingreifen, während der Bundesrat mit der Ergreifung dieses Rechtsmittels eine einheitliche Rechtsverwirklichung bezweckt. Diese Gesichtspunkte sind maßgebend für die Beantwortung der Frage, ob neben der formellen Beschwerdelegitimation die Legitimation zur Sache vorhanden ist.

---

[11]) VDG Art. 9, Abs. 1.
[12]) BGE 60 I 31 und 139.
[13]) VDG Art. 9, Abs. 1.
[13bis]) BGE 60 I 374.
[14]) Kreisschreiben vom 12. Februar 1929 (BBl. I 185).

Mit Bezug auf das Individuum muß die letztere dann als gegeben erachtet werden, wenn der angefochtene Entscheid, sofern derselbe einen Verstoß gegen das öffentliche Recht darstellt oder darstellen würde, zugleich die subjektive Rechtssphäre des Beschwerdeführers verletzt oder verletzen würde[15]). Was die Legitimation zur Sache bezüglich des Bundesrates betrifft, findet diese ihre Begründung in seiner Eigenschaft als Oberaufsichtsbehörde auf dem Gebiete des Ersatzabgaberechtes[16]).

Der Unterschied der Legitimation zum Verfahren und zur Sache besteht darin, daß die erstere eine Prozeßvoraussetzung bildet. Bei deren Nichtvorhandensein schließt das Verfahren mit einem Nichteintretensbeschluß ab. Die Legitimation zur Sache dagegen stellt eine Sachvoraussetzung dar. Wo sie fehlt, weist das Bundesgericht die Beschwerde aus materiellen Gründen ab[17]).

4. Die Parteien.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist, allerdings mit ihrem Wesen als verwaltungsgerichtliche Anfechtungsstreitigkeit in Widerspruch[18]), als zweiseitiges Parteiverfahren ausgestaltet[19]). Dem Beschwerdeführer steht demnach immer eine Gegenpartei gegenüber, gegen die sich die Beschwerde richtet.

Als Streitbeteiligter tritt immer und ausnahmslos das vom angefochtenen Entscheide betroffene Individuum in Erscheinung, gleichgültig ob es das Verfahren selbst eingeleitet hat oder nicht. Im Hinblick auf die Praxis des Bundesgerichts im

---

[15]) BGE 60 I 31 und 139; 62 I 167. Eine bloße Interessensverletzung verleiht die Legitimation zur Sache nicht.
Die Beschwerde ist auch keine Popularbeschwerde, zu deren Erhebung im öffentlichen Interesse jeder Bürger befugt wäre.

[16]) Das Bundesgericht hat bei anderer Gelegenheit entschieden, daß einer Amtsstelle die Legitimation dort fehle, wo sie am Verfahren lediglich als Behörde beteiligt sei, deren Entscheid von der übergeordneten Instanz aufgehoben wurde. Wo dagegen kein Subordinationsverhältnis zu dem entscheidenden Organ bestehe und die Behörde über die Beobachtung des öffentlichen Rechts zu wachen habe, nehme diese eine eigentliche Parteistellung ein und sei somit zur Beschwerdeführung berechtigt. Hier kann die Legitimation zur Sache naturgemäß nicht in der Verletzung subjektiver Rechte ihre Begründung finden.

[17]) Vgl. die in Anmerkung 15 zitierten Entscheide. Die Prüfung, ob der angefochtene Entscheid gesetzwiderig sei, erübrigt sich in derartigen Fällen.

[18]) Blumenstein: a. a. O., S. 179.

[19]) Kirchhofer: a. a. O., S. 29; Giacometti: a. a. O., S. 179.

staatsrechtlichen Rekurs[20]) muß dies auch mit Bezug auf die Behörde gelten, deren Entscheid in Frage steht[21]). Die Befugnisse der kantonalen Rekursinstanz beschränken sich somit nicht auf eine Vernehmlassung mit bloß informatorischem Charakter. Die Rekursbehörde nimmt eine eigentliche Parteistellung ein und ist befugt, Anträge in der Sache selber und bezüglich des Verfahrens zu stellen[22]). Eine dritte am Verfahren teilnehmende Partei ist im Bundesrat zu erblicken, sei es, daß er als Beschwerdeführer figuriert oder als Beigeladener gemäß Art. 14, Abs. 2 erscheint[23]).

Obgleich das verwaltungsgerichtliche Verfahren der richterlichen Feststellung von Bestand und Umfang ersatzabgaberechtlicher, materieller Ansprüche dient, darf die Parteiqualität nicht vorbehaltlos als Ausfluß der aktiven oder passiven Beteiligung am Streitgegenstand aufgefaßt werden. Dies ist nur hinsichtlich des Bürgers der Fall. Die Rekursbehörde vertritt jedoch nicht fiskalische Interessen vor Bundesgericht. Sie verteidigt den angefochtenen Entscheid und sucht die nach ihrer Ansicht richtige Rechtsanwendung durchzusetzen. Ebensowenig handelt es sich beim Bundesrat um die Wahrung subjektiver Rechte, sondern um eine einheitliche Verwirklichung des objektiven Rechts[24]).

5. Das Verfahren.

A. Einlegungsstelle und Beschwerdefrist.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist, wie der staatsrechtliche Rekurs, innert 30 Tagen direkt beim Bundesgericht einzureichen[25]). In analoger Anwendung von Art. 194, Abs. 3 OG ist nach der Praxis diesem Erfordernis auch Genüge getan, wenn die Beschwerde fristgerecht bei der kantonalen Behörde, deren Entscheid angegriffen wird, eingelegt wurde[26]). Die 30-tägige Frist wird durch die amtliche Zustellung in Lauf ge-

[20]) Giacometti: a. a. O., S. 181.
[21]) VDG Art. 13 in Verbindung mit OG Art. 184 ff.
[22]) Kirchhofer: a. a. O., S. 29/30.
[23]) Kirchhofer: a. a. O., S. 30.
[24]) Dementsprechend sollte die eidg. Steuerverwaltung auch zugunsten des Ersatzpflichtigen Beschwerde erheben, wenn sie eine unrichtige Gesetzesanwendung durch die Rekursbehörde feststellt.
[25]) VDG Art. 13, in Verbindung mit OG Art. 78, Ziff. 3.
[26]) Entscheid des Bundesgerichts vom 19. Mai 1938, veröffentlicht in Archiv für Schweiz. Abgaberecht, Bd. 7, S. 172 f.

setzt[27]). Der Zeitpunkt der tatsächlichen Kenntnisnahme durch den Betroffenen ist irrelevant[28]).

Die Versäumnis der Beschwerdefrist hat die Verwirkung des Beschwerderechts zur Folge. Da das VDG die Beschwerdeerhebung im Interesse der Rechtssicherheit zeitlich beschränkt, ist eine Fristerstreckung durch den Richter ausgeschlossen[29]). Als Korrektiv besteht beim Vorhandensein der in Art. 43 OG umschriebenen Voraussetzungen die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand[29]).

Die umschriebene Wirkung ist jedoch nicht die einzige, die die Unterlassung der Wahrung der Beschwerdefrist nach sich zieht. Aus Art. 86, Abs. 3 VVo. geht hervor, daß mit dem unbenützten Fristablauf der Rekursentscheid in Rechtskraft erwächst[30]).

B. Form und Inhalt der Beschwerde.

a) Die Form der Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist gemäß Art. 178, Ziff. 3 OG die schriftliche. Die Einlegung besteht somit in der Zustellung eines unterzeichneten Schriftsatzes, der Beschwerdeschrift, an das Bundesgericht. Die Unterzeichnung gehört zu den formellen Erfordernissen der Beschwerde; denn ohne Unterschrift stellt der eingereichte Schriftsatz keine rechtlich relevante Erklärung dar. Das Schriftstück ist in dreifacher Ausfertigung einzureichen[31]). Die Vorschrift ist bloß formeller Natur und nicht als Gültigkeitsrequisit aufzufassen. Die ratio der Bestimmung liegt darin, daß die eingereichte Beschwerde nötigenfalls der Rekursinstanz und dem Bundesrat bezw. dem Ersatzpflichtigen zur Vernehmlassung zugestellt werden kann[32]). Im Falle der Einreichung einer einzigen oder zweier Ausfertigungen wird wohl, wie beim staatsrechtlichen Rekurs, dem Beschwerdeführer zur nachträglichen Einsendung der fehlenden Exemplare Gelegenheit zu geben sein[33]). Im Unterlas-

[27]) Vgl. Anmerkung 25.
[28]) BGE 55 I 219.
[29]) VDG Art. 3, in Verbindung mit OG Art. 42, Abs. 1.
[30]) In dieser Beziehung unterscheidet sich das verwaltungsgerichtliche Verfahren, was das Ersatzabgaberecht betrifft, vom staatsrechtlichen Rekurs.
[31]) VDG Art. 14 Abs. 1.
[32]) VDG Art. 14 Abs. 2 und OG Art. 184.
[33]) Giacometti: a. a. O., S. 188.

sungsfalle besorgt die Bundesgerichtskanzlei auf Kosten des Beschwerdeführers die Erstellung der mangelnden Schriftstücke[34]).

b) Der Inhalt der Beschwerde setzt sich aus Beschwerdeantrag und Beschwerdebegründung zusammen.

aa) Der Beschwerdeantrag oder das Rechtsbegehren bildet einen wesentlichen Bestandteil der Beschwerdeschrift. Er gibt an, daß der Beschwerdeführer die Aufhebung oder Abänderung des Rekursentscheides verlangt. Zielt die Beschwerde auf eine Abänderung des angefochtenen Urteils ab, ist zu bezeichnen in welchem Umfang und in welcher Richtung diese stattfinden soll. Der Umschreibung des Rechtsbegehrens kommt aus dem Grund besondere Bedeutung zu, weil das Bundesgericht bei der Ausfällung seines Urteils nicht über die Anträge der Parteien hinausgehen darf[35]). Wenn auch auf die Beschwerde nur eingetreten werden kann, sofern sie bestimmte Anträge enthält[36]), da es sonst an der gesetzlich geforderten Grundlage fehlen würde, nimmt es die Praxis mit dem Erfordernis des Rechtsbegehrens nicht zu streng. Es genügt, daß aus der Begründung deutlich hervorgeht, worauf die Beschwerde abzielt[37]).

bb) Die Beschwerdebegründung stellt den wichtigsten Bestandteil der Beschwerdeschrift dar. Jedoch kommt ihr nicht die Bedeutung zu wie der Begründung des staatsrechtlichen Rekurses. Die richterliche Tätigkeit ist in dieser Hinsicht nicht auf eine Ueberprüfung der Richtigkeit der vom Beschwerdeführer dargelegten Begründung beschränkt. Das Bundesgericht ist nicht an die Begründung der Rechtsbegehren der Parteien gebunden[38]). Es hat das Recht von Amtes wegen anzuwenden[39]). Damit steht auch im Zusammenhang, daß tatsächliche Mängel, um berücksichtigt zu werden, nicht notwen-

---

[34]) OG Art. 40 Abs. 2.
[35]) VDG Art. 16 Abs. 1; BGE 57 I 227.
[36]) Entscheid des Bundesgerichts vom 7. April 1938, veröffentlicht im Archiv für Schweiz. Abgaberecht, Bd. 7, S. 86. Hier wurde auf die Beschwerde nicht eingetreten, weil nicht ersichtlich war in welchem Umfang eine Abänderung der bestrittenen Einschätzung angestrebt wurde.
[37]) Kirchhofer: a. a. O., S. 29.
[38]) VDG Art. 16 Abs. 1 a. E.
[39]) Kirchhofer: a. a. O., S. 41.

digerweise in der Beschwerdeschrift gerügt sein müssen[40]). Es entspricht dem praktischen Bedürfnis, den Richter auf die Mängel aufmerksam zu machen, an denen der angefochtene Entscheid nach der Auffassung des Rekurrenten leidet. Aus dem Gesichtspunkt erklärt sich auch die Praxis, welche keine hohen Anforderungen an die Qualität der Beschwerdemotive stellt[41]).

cc) Die Art der Beschwerdegründe: Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde bezweckt Rechtsschutz auf dem Gebiete des eidgenössischen Verwaltungsrechts, weshalb logischerweise als eigentlicher Rechtsmittelgrund ausschließlich die Verletzung von Bundesrecht in Betracht fällt[42]). Unter Rechtsverletzung kann nun aber ein Zwiefaches verstanden werden: Einmal ein reiner Rechtsirrtum im Sinne der Legaldefinition von Art. 10, Abs. 1 VDG, wenn ein eidgenössischer Rechtsgrundsatz zu unrecht nicht oder nicht richtig angewendet wurde, sowie jede falsche Subsumption eines Tatbestandes unter denselben. In einem weiteren Sinne umfaßt der Begriff der Rechtsverletzung neben dem umschriebenen Rechtsirrtum auch die Rechtsanwendung, die auf Grund einer falschen oder unvollständigen Tatbestandsfeststellung erfolgt ist[43]). Obschon gemäß dem Wortlaut von Art. 10, Abs. 1 VDG lediglich die Rechtsverletzung im Sinne des Rechtsirrtums als Beschwerdegrund zulässig sein soll, wäre es mit Rücksicht auf die Kompetenz des Bundesgerichts zur freien Ueberprüfung der Tatbestandsfeststellung[44]) inkonsequent, die Rüge des Tatsachenirrtums als Beschwerdegrund abzulehnen[45]). Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde dient somit der Anfechtung der Rekursentscheide in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht. Der allgemeine Grundsatz des Verwaltungsrechts, daß die Verwaltungsrechtspflegeorgane zur Ueberprüfung von Ermessensfragen nicht zuständig sind[46]) und der auch im VDG grundsätzlich Geltung hat[47]), ist mit Bezug auf das Ersatzabgaberecht

[40]) VDG Art. 11.
[41]) Kirchhofer: a. a. O., S. 42.
[42]) VDG Art. 10 Abs. 1.
[43]) Giacometti: a. a. O., S. 66.
[44]) VDG Art. 11.
[45]) Kirchhofer: a. a. O., S. 44/45.
[46]) Fleiner: a. a. O., S. 257.
[47]) Kirchhofer: a. a. O., S. 56 ff.

durchbrochen. Dem Bundesgericht kommt eine gewisse Ermessenskontrolle zu. Dessen Kognitionsbefugnis erstreckt sich auch auf die Frage, ob die dem Ersatzabgabeschuldner auferlegte „Steuerleistung" auf einer offensichtlich unrichtigen Schätzung beruht[48]). Es handelt sich also nicht um eine allgemeine Ueberprüfung des freien Ermessens. Die Ermessenskontrolle ist auf ganz bestimmte Fragen beschränkt, nämlich darauf, ob die Lösung der kantonalen Instanz sich ohne weiteres als unangemessen darstellt[49]).

C. Die Wirkungen der Beschwerdeeinlegung.

a) Eine Wirkung der Beschwerdeerhebung besteht darin, daß sich die angerufene Instanz mit der Beschwerdesache zu befassen hat. Die Kognition des Bundesgerichts erstreckt sich nicht auf kantonales Recht und nur innerhalb gewisser Grenzen auf Ermessensfragen. In diesem Rahmen ist der Gerichtshof zur Nachprüfung aller Punkte des Rechtsstreites befugt, unabhängig davon, ob dieselben durch die Beschwerdeschrift zur Diskussion gestellt werden oder nicht. Wenn beispielsweise der Beschwerdeführer nur die Richtigkeit der Vermögenseinschätzung bestreitet, schließt dies nicht eine Untersuchung der Einkommensbemessung aus[50]). Mit dieser Sachlage steht die ausdrückliche Gesetzesvorschrift, daß das Bundesgericht bei der Urteilsfällung an die Rechtsbegehren der Parteien gebunden sei[51]), nicht in Widerspruch. Denn richtigerweise richtet sich das Rechtsbegehren gegen das Dispositiv des Rekursentscheides. Im angenommenen Beispiel würde dieses etwa folgendermaßen lauten: Die Militärpflichtersatzabgabe des N. N. beträgt Fr. x. Der festgestellte Umfang der Bemessungsgrundlagen geht lediglich aus den Urteilserwägungen hervor. Zudem bezieht sich die erwähnte Bindung an die Rechtsbegehren lediglich auf die Parteianträge in der Sache, d. h. hinsichtlich Bestand und Umfang ersatzabgaberechtlicher

[48]) VDG Art. 10, Abs. 2.
[49]) Kirchhofer: a. a. O., S. 63.
[50]) VDG Art. 11 und 16, Abs. 1 a. E.
[51]) VDG Art. 16, Abs. 1.

Vermögensansprüche, nicht aber auf solche betreffend das Verfahren.

b) Der Suspensiveffekt: Auf dem Gebiet des Ersatzabgaberechts kommt der Beschwerdeeinlegung auch die Wirkung zu, welche im Prozeßrecht als der Suspensiveffekt eines Rechtsmittels bezeichnet wird. Hierzu bedarf es nicht erst einer vorsorglichen Verfügung des Präsidenten der staats- und verwaltungsrechtlichen Abteilung. Die Hinderung des Eintrittes der formellen Rechtskraft und damit der Vollstreckbarkeit beruht auf gesetzlicher Grundlage[52]). Dies entspricht der Stellung des Verwaltungsgerichtsverfahrens im System der Ersatzabgabejustiz, als Fortsetzung des erstinstanzlichen Justizverfahrens vor den kantonalen Behörden.

Das Ermittlungsstadium.

A. Die Voraussetzungen des Ermittlungsverfahrens.

Im Interesse der Prozeßökonomie wird eine materielle Untersuchung nur eingeleitet und durchgeführt, wenn sich nicht zum vornherein die Beschwerde als unzulässig oder unbegründet darstellt. Zu diesem Zwecke überprüft in einem summarischen Verfahren der Präsident der verwaltungsrechtlichen Abteilung von Amtes wegen die eingegangene Beschwerde auf das Vorhandensein der materiellen Voraussetzungen und der formellen Erfordernisse[53]) sowie auf deren offensichtlich materielle Unbegründetheit: Ist das Ergebnis ein negatives, in welchem Falle das Ermittlungsverfahren unnötig erscheint, stellt er der Abteilung einen Antrag auf Nichteintreten bzw. Abweisung der Beschwerde. Zeigt die summarische Prüfung nicht eine sofortige Unzulässigkeit oder Unbegründetheit, ebenso wenn der Vorsitzende mit seinem Antrag nicht durchdringt, wird das Ermittlungsverfahren eingeleitet.

B. Form und Aufbau des Ermittlungsverfahrens.

a) Das Ziel dieses Prozeßabschnittes besteht in der Beschaffung der materiellen Grundlagen für die Urteilsfällung.

[52]) VVo. Art. 86/3, in Verbindung mit Art. 12 VDG.

[53]) Art. 11 des Reglementes für das Schweiz. Bundesgericht und OG 184.

Zwecks Kostenersparnis der Parteien ist das Instruktionsverfahren vom Schriftlichkeitsprinzip beherrscht[54]). Der Grundsatz wird dadurch durchbrochen, daß es im Ermessen des Gerichtes liegt, aber auch unter bestimmten Voraussetzungen, eine mündliche Schlußverhandlung anzuordnen. Hierzu bedarf es des Vorliegens besonderer Gründe und des Verlangens einer Partei[55]).

b) Das Vernehmlassungsverfahren bildet den ersten Bestandteil des durch den Instruktionsrichter geleiteten schriftlichen Ermittlungsverfahrens. Es dient dazu, dem Gericht von der Stellungnahme der Gegenpartei zur Beschwerde Kenntnis zu verschaffen. Zu diesem Zwecke wird die Beschwerdeschrift der kantonalen Behörde, deren Entscheid angegriffen wird und dem Bundesrat[56]) bzw. dem vom Rekursentscheid Betroffenen zur Vernehmlassung übermittelt[57]). Der Ausdruck Vernehmlassung ist in diesem Zusammenhang insofern irreführend, als es sich hier nicht um eine bloße amtliche Auskunftserteilung über den betreffenden Beschwerdefall handelt, wie dies bei verwaltungsrechtlichen Anfechtungsstreitigkeiten üblich ist[58]). Die Rückäußerung stellt eine eigentliche Beschwerdeantwort dar, die Anträge in der Sache und hinsichtlich des Verfahrens enthalten kann[59]). Die Beschwerde wird der Gegenpartei unter Einräumung einer angemessenen Frist zur Beantwortung mitgeteilt[60]). Mit Bezug auf den vom Entscheid betroffenen Bürger und die kantonale Behörde sieht Art. 184 OG die Ansetzung einer Vernehmlassungsfrist ausdrücklich vor. Im Interesse eines geordneten Geschäftsganges dürfte auch die Beschwerdebeantwortung seitens der eidgenössischen Steuerverwaltung durch prozeßleitende Verfügung zu befristen sein. Die Vernehmlassung zielt

---

[54]) OG 183/1; Giacometti: a. a. O., S. 220.
[55]) OG 183/2.
[56]) Der Bundesrat hat sein Recht zur Vernehmlassung delegiert an die eidg. Steuerverwaltung. Vgl. Kreisschreiben vom 12. Februar 1929, BBl. I/185.
[57]) VDG Art. 14/2; OG Art. 184.
[58]) Eine amtliche Auskunftserteilung seitens des Individuums wäre überhaupt gar nicht möglich, ebensowenig eine Berichterstattung durch die eidg. Steuerverwaltung über den Beschwerdefall.
[59]) Kirchhofer: a. a. O. S. 30.
[60]) OG 184.

regelmäßig auf eine Verneinung und Widerlegung der Beschwerde ab. Ihrem inhaltlichen Aufbau nach umfaßt sie Rechtsbegehren und Begründung. Der Antrag lautet naturgemäß auf Nichteintreten oder Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeantwort stellt ausschließlich eine Verteidigung des angefochtenen Entscheides dar. Sie darf aber keineswegs einen dem Beschwerdebegehren entgegenlaufenden Angriff auf den Rekursentscheid enthalten. Dies würde einen Verstoß gegen das Verbot der reformatio in pejus[61]) bedeuten oder auf eine Erstreckung der Beschwerdefrist hinauslaufen, falls die Partei auf der beklagten Seite selbst zur Beschwerdeerhebung berechtigt gewesen wäre. Ist dagegen die Beschwerdeantwort der eidgenössischen Steuerverwaltung oder des vom Rekursentscheid betroffenen Einzelnen vor Ablauf der Beschwerdefrist eingelangt, müßte dieselbe als eine selbständige Verwaltungsgerichtsbeschwerde betrachtet werden. In diesem Falle würden aber zwei getrennte Anfechtungen vorliegen[62]). Die Begründung der Beschwerdeantwort kann deshalb nur das Nichtvorhandensein der Prozeßvoraussetzungen dartun bzw. eine Widerlegung der Beschwerdebegründung oder, was im Ergebnis auf das nämliche hinausläuft, eine Verteidigung des angegriffenen Entscheides enthalten.

Nach Eingang der Vernehmlassungsschriften findet nur ausnahmsweise ein weiterer Schriftenwechsel statt[63]). Dies hängt davon ab, ob der Instruktionsrichter den gesammelten Prozeßstoff als Grundlage für das Beweisverfahren und die Urteilsfällung ausreichend erachtet.

c) Vermochte das Vernehmlassungsverfahren den Tatbestand nicht in genügendem Maße abzuklären, um das Bundesgericht zur Beschwerdeabweisung oder Aufhebung des Rekursentscheides zu veranlassen, muß der Instruktionsrichter gemäß dem Prinzip der Offizialmaxime, die ihm hierzu notwendig erscheinenden Untersuchungsmaßnahmen veranlassen[64]). Dagegen

---

[61]) Kirchhofer: a. a. O., S. 40. Das Institut des sog. Anschlußrekurses kennt das VDG nicht.
[62]) Blumenstein: a. a. O., S. 550/51.
[63]) OG 184.
[64]) VDG 11, OG 186.

braucht der Sachverhalt nicht notwendigerweise soweit abgeklärt zu werden, daß das Bundesgericht in der Sache selbst entscheiden könnte, wenn es das kantonale Urteil wegen unrichtiger oder lückenhafter Tatbestandsfeststellung aufhebt. Es kann die Angelegenheit in einem solchen Falle zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückweisen[65]).

d) Die von den Parteien vorgebrachten und erheblich befundenen Tatsachen, handelt es sich nicht um gerichtsnotorische, sind beweisbedürftig. Dasselbe gilt hinsichtlich der vom Instruktionsrichter selbst ermittelten Tatsachen. Die Beschaffung der Beweismittel erfolgt von Amtes wegen[65 bis]). Voraussetzung zur Beweiserhebung ist somit nicht, daß seitens einer Partei ein Beweisantrag gestellt wurde. Doch wird sich der Instruktionsrichter zweckdienlicherweise an die Partei wenden, deren Behauptung erwahrt werden soll. Anderseits haben die Parteien keinen Anspruch auf Berücksichtigung der von ihnen namhaft gemachten Beweismittel. Der Richter befindet darüber nach freiem Ermessen. Maßgebend ist dabei, ob die angetragene Beweiserhebung zur Erwahrung der behaupteten Tatsache, wenn es sich überhaupt um eine wesentliche handelt, geeignet erscheint[66]). Was die Durchführung der als erforderlich befundenen Beweisaufnahmen betrifft, ist der Instruktionsrichter frei, dieselben selbst vorzunehmen oder durch die zuständigen Bundes- oder Kantonsbehörden vornehmen zu lassen[66 bis]).

Das Entscheidungsstadium.

A. Die Ueberprüfungsbefugnis.

Die Rechtsbegehren der Parteien und der Rekursentscheid begrenzen den verwaltungsgerichtlichen Rechtsstreit dem äußern Umfange nach. Innerhalb dieses Rahmens liegt die richterliche Kognitionsbefugnis, die sich inhaltlich auf Rechts- und Tat-, sowie in beschränktem Maße auf Ermessensfragen erstreckt.

---

[65]) VDG 16/2.
[65 bis]) VDG 11, OG 186.
[66]) Giacometti: a. a. O., S. 228/29.
[66 bis]) VDG 11, OG 186.

a) Die Nachprüfung in rechtlicher Hinsicht dient der Feststellung von Bundesrechtsverletzungen[67]). Und zwar fallen nicht nur Bundesrechtsverletzungen des Bundesverwaltungsrechts in Betracht, sondern auch Verfassungsrechtsverletzungen können mit der Beschwerde geltend gemacht werden; denn diese übernimmt allgemein die Funktion des staatsrechtlichen Rekurses[68]). Eine Rechtskontrolle mit Bezug auf kantonales Recht ist dagegen ausgeschlossen. Die Beurteilung der Anwendung kantonaler Ausführungsvorschriften daraufhin, ob hierdurch ein in einer eidgenössischen Vorschrift enthaltener Rechtsgrundsatz nicht oder nicht richtig angewendet wurde, stellt keine Durchbrechung dieser Grundregel dar[69]). Dies ist auch Kontrolle der Verwirklichung von eidgenössischem Recht. Im Gegensatz zum staatsrechtlichen Rekurs bringt das Bundesgericht im Verwaltungsprozeß das objektive Recht von Amtes wegen zur Anwendung[70]), was daraus hervorgeht, daß eine Bindung an die Begründung der Rechtsbegehren der Parteien ausdrücklich ausgeschlossen wird[71]). Der angefochtene Entscheid ist also nicht bloß auf die seitens des Beschwerdeführers geltend gemachten Rechtsverletzungen hin zu untersuchen.

b) Die Tatbestandskontrolle: Wie bereits weiter oben ausgeführt wurde, ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht bloß eine revisio in jure. Sie ist auch als Rechtsmittel in facto ausgestaltet. Es liegt in der Kompetenz des Gerichts, den Sachverhalt, der dem angefochtenen Entscheide zugrunde liegt, auf dessen vollständige oder richtige Feststellung durch die Vorinstanz nachzuprüfen[72]). Dabei bildet nicht einmal die Tatbestandsrüge seitens des Rechtsmittelergreifenden eine erforderliche Voraussetzung. Die umschriebene Sachlage muß als Ausfluß der im Verwaltungsprozeß herrschenden Offizialmaxime aufgefaßt werden, die durch die öffentlich-rechtliche Natur des Streitverhältnisses bedingt ist. Damit steht auch die Zulässig-

---

[67]) VDG 10/1.
[68]) Kirchhofer: a. a. O., S. 43.
[69]) BGE 57 I 313.
[70]) Giacometti: a. a. O., S. 237; Kirchhofer: a. a. O., S. 41.
[71]) VGD 16/1 a. E.
[72]) VDG 11.

keit von Nova im Rechtsmittelstadium in Zusammenhang. Vor Bundesgericht ist die Untersuchung nicht auf die Aktenlage zur Zeit der vorinstanzlichen Beurteilung begrenzt. Ueber Anträge auf Ergänzung der Tatbestandsermittlung und der Beweisführung befindet das Gericht nach pflichtgemäßem Ermessen[73]). Die Untersuchungsmaxime ist anderseits nicht in reiner Form ausgebildet, indem es dem Ermessen des Verwaltungsrichters anheimgestellt bleibt, ob der von der Rekursinstanz festgestellte Sachverhalt einer Nachkontrolle bedarf. Die Untersuchung dürfte sich wohl nur dann auf Tatfragen erstrecken, wenn der angefochtene Entscheid auf einer Sachdarstellung beruht, die den Eindruck der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit erweckt, sei es, daß die Beschwerdeschrift auf einen Mangel in der Sachverhaltsermittlung hinweist oder daß dies aus den Akten oder dem Entscheid hervorgeht[74]). Trifft dies nicht zu, darf das Bundesgericht den durch die Rekursbehörde ermittelten Sachverhalt ohne weiteres als richtig und vollständig erachten.

c) Die Ermessenskontrolle: Hierbei handelt es sich nicht um die Untersuchung ob Ermessensmißbrauch oder -überschreitung vorliegt, sondern das Bundesgericht ist innerhalb gewisser Schranken zur Nachprüfung des freien Ermessens der Rekursbehörde befugt, nämlich daraufhin, ob die „Steuerleistung" offensichtlich unrichtig bemessen wurde[75]). Diese Kognitionsbefugnis ist in den Fällen von Bedeutung, wo der Umfang der Abgabeforderung mangels ausreichender tatsächlicher Anhaltspunkte durch Schätzung festgesetzt wurde.

B. Die Beendigung des Beschwerdeverfahrens.

Das verwaltungsgerichtliche Verfahren wird durch die Fassung eines Abschreibungsbeschlusses oder durch Fällung eines Urteils abgeschlossen.

a) Der Abschreibungsbeschluß stellt die Art der Erledigung des Rechtsmittels dar, welche beim Rückzug der Beschwerde Platz greift. Zufolge der Bindung des Gerichts an die Rechts-

[73]) BGE 55 I 173; 56 I 25.
[74]) Kirchhofer: a. a. O., S. 46. BGE 63 I 80.

begehren der Parteien, ist dem Rückzug einer eingereichten Beschwerde bis zum Urteilsstadium Folge zu geben[75]).

b) Das Urteil kann formeller oder materieller Natur sein, je nachdem auf die Beschwerde nicht eingetreten wird oder eine Sachbeurteilung erfolgt. Ein Nichteintretensentscheid wird immer dann gefällt werden, wenn die materiellen Voraussetzungen oder die formellen Erfordernisse der Beschwerde nicht erfüllt sind. Beim Vorhandensein der Prozeßvoraussetzungen erfolgt eine materielle Beurteilung, wobei der Entscheid entweder auf Abweisung oder Gutheißung der Beschwerde oder beides teilweise lauten kann. Die Abweisung hat nur den Sinn einer Abweisung des Rechtsmittels, nicht aber den einer Bestätigung des angefochtenen Entscheides[77]). Wenn die Beschwerde auch die Verbindlichkeit und Vollstreckbarkeit des angegriffenen Entscheides hemmt und dieser Rechtslage eine Ersetzung des Rekursentscheides durch das abweisende Urteil angemessener wäre, muß dieser eine derartige Bedeutung abgesprochen werden; denn das Bundesgericht ist zur Entscheidung in der Sache selbst nur befugt, wenn es die Beschwerde gutheißen will[78]). Im Gegensatz dazu bedeutet die Gutheißung der Beschwerde die Aufhebung des angegriffenen Entscheides. Erscheint ein neuer Entscheid in der Sache als notwendig, steht es im Ermessen des Gerichtes, die Angelegenheit an die Rekursinstanz zur neuen Beurteilung zurückzuweisen oder selbst in der Sache zu entscheiden[79]). Rückweisung wird wohl in den Fällen erfolgen, wo die Aufhebung wegen Sachverhaltsmangel vorgenommen wurde[80]). Das Bundesgericht ist nicht verpflichtet, den Tatbestand selbst zu vervollständigen oder ergänzen zu lassen[81]). Zeigt sich dagegen der Rechtsstreit als spruchreif, steht einer

---

[75]) VDG 10/2; Bundesgerichtsentscheide vom 1. April 1936 und 18. Juni 1936, abgedruckt in Archiv für Schweiz. Abgaberecht, Bd. 5, S. 195 und 198; BGE 55 I 275; 59 I 171.

[76]) Kirchhofer: a. a. O., S. 39; per argumentum e contrario aus Entscheid des Bundesgerichts vom 13. Juni 1938, Archiv für Schweiz. Abgaberecht, Bd. 7, S. 143.

[77]) Giacometti: a. a. O., S. 240; Kirchhofer: a. a. O., S. 66.

[78]) VDG 16/2.

[79]) VDG 16/2.

[80]) BGE 55 I 173; 175; 183.

[81]) Kirchhofer: S. 46 und 66.

Entscheidung in der Sache durch die eidgenössische Instanz nichts entgegen, ja dies liegt geradezu im Interesse der Prozeßökonomie. Hier tritt dann besonders der Grundsatz der Bindung des Gerichts an die Rechtsbegehren der Parteien in den Vordergrund. Im ersteren Fall kommt der Beschwerde nur kassatorische Funktion zu, im letzteren dagegen auch reformatorische.

C. Die Rechtskraft des Entscheides.

Der verwaltungsgerichtliche Entscheid wird mit der Ausfällung rechtskräftig und vollstreckbar[82]). Daß das Urteil der formellen Rechtskraft teilhaftig ist, erscheint als selbstverständlich, weil keine Behörde vorhanden ist, bei der eine Anfechtung möglich wäre. Es kommt ihm aber auch die Wirkung zu, welche man als materielle Rechtskraft bezeichnet[83]).

IV. Revisorische Rechtsmittel gegen Entscheide der kantonalen Behörden.

1. Grundsätzliches: Gegenüber der obrigkeitlichen Feststellung von Bestand und Umfang der Ersatzabgabeforderung garantiert das Bundesrecht dem Betroffenen einen Rechtsschutz in der Gestalt des Einsprache-, Rekurs- und Beschwerderechtes. Im Interesse der Rechtssicherheit wird die Ausübung dieser Rechtsschutzmittel zeitlich beschränkt, was die notwendige Rechtsfolge nach sich zieht, daß nach unbenütztem Ablauf der Anfechtungsfrist die vorgenommene Feststellung endgültig wird (BGE 56 I 113), d. h. sie kann nicht mehr durch die Einsprachebehörde überprüft oder im Administrativ-Justizweg an eine höhere Instanz weiter gezogen werden (Bern § 18/5; § 20/2). Damit tritt aber die formale Rechtskraftwirkung ein, welche im

---

[82]) OG 195, in Verbindung mit VDG 13.

[83]) Nach Kirchhofer: a. a. O., S. 67 ff. bezieht sich OG 195 sowohl auf die formelle wie auf die materielle Rechtskraft. Da das Gesetz von der Rechtskraft schlechthin spreche und die bloße formelle Rechtskraft des Urteils eine Selbstverständlichkeit sei, die auch ohne besondere Normierung in Erscheinung treten würde, ziele die zitierte Bestimmung auf die materielle Rechtskraft ab. Zudem fließe sie aus der Natur des verwaltungsgerichtlichen Urteils.

Interesse des Ersatzpflichtigen eine nochmalige oder höhere Veranlagung für das betreffende Jahr ausschließt. „Für den Staat bewirkt die formelle Rechtskraft einer Feststellung die Vollstreckbarkeit des ihm darin zugesprochenen Abgabeanspruches“[84]). Diese Ordnung wurde vom Gesetzgeber getroffen unter der Voraussetzung, daß Veranlagungs- und Rekursinstanzen streng nach Gesetz entscheiden. Fällt die Feststellung objektiv nicht dem Gesetze entsprchend aus, charakterisiert sich diese als eine gesetzeswidrige und besitzt die Wirkungen der formellen Rechtskraft, sofern sie eine definitive Feststellung ist. Die ersatzabgaberechtlichen Erlasse geben keine Handhabe, daß eine Feststellung, weil mit dem Gesetz materiell in Widerspruch stehend, nicht der formalen Rechtskraft teilhaftig werden soll[85]).

2. Während seiner langjährigen Praxis hat sich der Bundesrat in der Eigenschaft als Oberaufsichtsbehörde gemäß Art. 15 MSTG befugt betrachtet, in bestimmten Fällen gegen gesetzeswidrige Feststellungen der Ersatzpflicht durch die kantonalen Instanzen von Amtes wegen einzuschreiten und die materiell unrichtigen Feststellungen zu kassieren (VSA 6/124 mit Angabe der Praxis). Man griff dabei zu der Konstruktion von Nichtigkeitsgründen. „Man ging hiebei von der Erwägung aus, daß, weil die Ersatzpflicht in ihrer Entstehung von dem Vorliegen bestimmter gesetzlicher Voraussetzungen abhängig ist, die das Fehlen solcher Voraussetzungen außer acht lassende Veranlagung überhaupt nicht möglich war und deshalb als nichtzustandegekommen zu betrachten sei“[86]). Prof. Blumenstein[87]) betrachtet ein Einschreiten von Amtes wegen nur zulässig, wenn es sich um die Verletzung gesetzlicher Vorschriften absolut zwingender Natur handelt. Dies soll dann zutreffen, wenn eine gesetzeswidrige kantonale Verfügung gegen die gesetzlichen Vorausset-

---

[84]) Blumenstein: Die Abänderung rechtskräftig gewordener Militärpflichtersatzansprüche in VSA 3/1 ff. insbesondere S. 3.

[85]) Ueber die Unzulässigkeit einer nachträglichen Verschärfung einer Veranlagung mangels positiv-rechtlicher Vorschrift. Vgl. BGE 56 I 113; 56 I 193 mit Literaturangabe.

[86]) Von Erlach: VSA 5, S. 58, N. 1; Kritik hierzu Blumenstein: VSA 3, S. 3 ff.

[87]) Vgl. VSA 3, S. 9 ff.

zungen der Ersatzpflicht als solcher verstößt. „Darunter wären diejenigen Tatsachen zu verstehen, bei deren Vorhandensein die Veranlagungs- und Rekursbehörden eine Befreiung von der Ersatzpflicht auszusprechen haben, ohne daß es hierbei auf ihr persönliches Ermessen ankommt." Letzteres treffe mit Bezug auf die Befreiungsgründe gemäß Art. 2 lit. a und d zu, während die Befreiung auf Grund von Art. 2 lit. b, c und e MStG, sowie die Berücksichtigung des Art. 6 und des Bundesbeschlusses vom 18. 2. 1921 betr. die Anrechnung von geleistetem Militärdienst bei der Bemessung der Ersatzabgabe beim Vorliegen einer authentischen Bescheinigung der zuständigen Behörde zu verfügen ist. Der Nachweis der Befreiung gemäß Art. 2 lit. c und e müsse durch Beibringung der nötigen Bescheinigungen durch den Ersatzpflichtigen selbst geleistet werden. Opponiert er nicht im Feststellungsverfahren gegen die Herbeiziehung zur Abgabebezahlung, erklärt er sich als stillschweigend einverstanden.

Somit bleiben die folgenden Fälle übrig, wo der Bundesrat kraft seines Aufsichtsrechtes formell rechtskräftige Feststellungen aufheben bzw. abändern kann:

a) Erfüllung der Dienstpflicht
b) Dienstuntauglichkeit infolge Militärdienstes
c) Anrechnung früherer Dienstleistung
d) Berücksichtigung des Alters.

Das Vorhandensein dieser Tatsachen soll den Veranlagungs- und Rekursinstanzen von Amtes wegen zur Kenntnis gebracht werden, da sie aus militäramtlichen Urkunden hervorgehen, was mit Bezug auf die Befreiung gemäß Art. 2 lit. b vom Bundesrat bestritten wird (VSA 6/128). Dieser schritt in der Praxis nur von Amtes wegen ein, sofern eine Meldung der Militärsanitätsbehörden vom Eintritt der Militärdienstuntauglichkeit infolge Dienstleistung vorgelegen hat, und die Befreiungstatsache offenbar war (VSA 1/320; 3/260; 4/284; 6/124).

3. Die Revision.

Weder Gesetz noch VVo. geben eine positiv-rechtliche Grundlage für die Abänderung bzw. Aufhebung rechtskräftiger Ent-

scheide kantonaler Instanzen. Dem Bundesgericht als oberste Entscheidungsinstanz im Ersatzabgabewesen eignet keine Aufsichtskompetenz, wie dem Bundesrat, weshalb es eine Aufhebung oder Abänderung rechtskräftiger Feststellungen nicht als Aufsichtshandlung betrachten kann, wo der Bundesrat von Amtes wegen eingeschritten ist. Zu wiederholten Malen hat der oberste Gerichtshof festgestellt, daß die Abänderung rechtskräftiger Veranlagungen nur auf dem Wege der Revision zulässig sei; denn nur beim Vorliegen besonderer Revisionsgründe rechtfertige sich ein Zurückkommen auf die endgültige Feststellung[88]). Als Revisionsgründe, von deren Vorhandensein die Zulässigkeit der Abänderung oder Aufhebung rechtskräftiger Entscheide kantonaler Behörden abhängt, werden genannt:

a) Die Verletzung wesentlicher verfahrensrechtlicher Grundsätze (Nichtigkeit im eigentlichen juristischen Sinn)[89]).

b) Die Nichtberücksichtigung von Tatsachen, die zum Zwecke der Beurteilung aus militäramtlichen Urkunden hätten entnommen werden müssen.

c) Das Vorbringen von Tatsachen, deren Geltendmachung im früheren Verfahren nicht möglich war.

Ueber eine zeitliche Beschränkung der rechtswirksamen Gesuchstellung um Revision, wie dies mit Bezug auf verwaltungsrechtliche Urteile des Bundesgerichtes zutrifft[90]) oder wie es Prof. Blumenstein vorgeschlagen hat (VSA 3 S. 11 und 12), hat sich die Praxis nie geäußert.

V. Das Wiedererwägungsgesuch.

Das Bundesgericht hat auch schon festgestellt, daß die kantonalen Rekursinstanzen berechtigt, aber nicht verpflichtet sind, auf Wiedererwägungsgesuche ihrer Entscheide einzutreten (BGE 55 I 329). Der Bundesrat hat die Zulässigkeit der Wie-

---

[88]) Das Bundesgericht im nicht publizierten Entscheid vom 24. 5. 1934. BGE 56 I 115; 61 I 200.

[89]) Fleiner: Institutionen, S. 203; VSA 3/264.

[90]) Art. 193 und 194 BG vom 22. November 1850 über das Verfahren beim Bundesgericht in bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten.

dererwägung der kantonalen Rekursinstanzen incidenter bestätigt (VSA 10/59). Eine positiv-rechtliche Grundlage im Gesetz oder in der VVo. besteht nicht[91]). Es handelt sich hier um ein durchaus formloses Zurückkommen auf den gefällten Rekursentscheid, wobei es dem völligen Ermessen der Rekursbehörde überlassen bleibt, ob sie auf das Gesuch eintreten will oder nicht. Die rechtliche Folge einer neuerlichen materiellen Beurteilung im Hinblick auf Wiedererwägungsgesuch besteht darin, daß damit eine neue Beschwerdefrist in Lauf gesetzt wird, nicht dagegen bei Fassung eines Nichteintretensbeschlusses, wo die im ursprünglichen Entscheide angesetzte Frist weiter läuft.

§ 16. Die Ersatzabgabevollstreckung.

I. Die Entrichtung der Ersatzabgabe.

Die Erfüllung der Ersatzabgabeschuld erfolgt durch Entrichtung der Ersatzabgabe.

1. Die Art der Entrichtung: Die Ersatzabgabe ist vorbehältlich gegenteiliger gesetzlicher Bestimmung durch Barzahlung zu entrichten. Bezüglich der Geldwährung, in welcher dies geschehen darf, muß unterschieden werden.

a) Die im Auslande wohnenden Ersatzpflichtigen erfüllen in der Regel in der Währung des Wohnsitzstaates (VVo. 87/1).

b) In Schweizerwährung zahlen die in der Schweiz wohnenden Abgabeschuldner und die Auslandschweizer, welche zur Entrichtung der Ersatzabgabe in der Schweiz einen Vertreter bestimmt haben (VVo. 87/2 und 61).

c) Den in Schweizerwährung besoldeten Auslandschweizern, die im Dienste der Eidgenossenschaft stehen, ist es freigestellt,

---

[91]) Wenn Art. 14 der Verordnung des Kantons Genf ausführt: „Le contribuable peut s'il s'y estime fondé demander au service une rectification de son bordereau", bezieht sich dies lediglich auf den Taxationszettel als solchen und betrifft nur rein formelle Angelegenheiten. Der Anfechtung der Veranlagungsverfügung dient ja das Einspracherecht.

ihre Abgabeschuld in Schweizerwährung oder in der Währung ihres Wohnsitzstaates zu entrichten[1]).

Ausnahmen: Wo die kantonale Vollziehungsverordnung unter gewissen Voraussetzungen dem Ersatzabgabeschuldner die Befugnis einräumen, seiner Schuldverpflichtung durch sog. Abverdienen zu genügen, handelt es sich nicht um eine Entrichtung der Ersatzabgabe, sondern um einen durch die Verordnung ausdrücklich anerkannten Untergangsgrund. In der Regel wird pro Arbeitstag Fr. 6.— (in Glarus Fr. 8.— § 41) angerechnet; gewährt der Staat dem Abgabeschuldner während des Abverdienens Kost und Unterkunft, wird der Arbeitstag nur mit Fr. 4.— in Berechnung gezogen (Bern § 27; Thurgau § 18; Wallis Art. 19; in Glarus Fr. 6.— § 41).

2. Subjekt der Entrichtung ist derjenige, welchen das Ersatzabgaberecht haften läßt. Neben dem Ersatzpflichtigen selbst kommen also auch dessen Eltern in Betracht, falls die Voraussetzungen des Art. 9 MStG erfüllt sind. Der Natur der Sache nach kann mit Tilgungswirkung die Bezahlung von jedem Dritten geleistet werden, der als Bevollmächtigter oder Geschäftsführer ohne Auftrag auftritt[2]). In der Praxis ging man sogar soweit, daß man die vom Geschäftsführer ohne Auftrag geleistete Zahlung als verbindlich betrachtete, wenn die nachträgliche Genehmigung auch nicht erfolgte (VSA 4/171).

3. Zeitpunkt der Entrichtung: Für die Erfüllung der Zahlungsverpflichtung wird dem Abgabeschuldner regelmäßig eine bestimmte Zeit eingeräumt. Ueber den Beginn einer solchen Zahlungsfrist enthalten nur wenige kantonale Verordnungen eine ausdrückliche Bestimmung. Regelmäßig nimmt sie ihren Lauf an dem auf die Zustellung des Taxationszettels folgenden Tag (Aargau § 9 S. 3; Bern § 16; Solothurn Art. 30/1). Eine gleiche Regelung dürften trotz fehlender ausdrücklicher Norm diejenigen Kantone aufweisen, welche nur den Endpunkt der Zahlungsfrist in der Verordnung festgelegt haben (Appenzell A.-Rh. § 24; Baselland § 11 lit. b; Graubünden Art. 13; Obwalden Art.

---

[1]) Als Umrechnungskurs wird der Kurs am Zahlungstage verwendet (VVo. 87/3).

[2]) Blumenstein: a. a. O., S. 625; VVo. 61.

8; Schaffhausen Art. 10 und Waadt Art. 15; meist ist die Abgabe bis zum 31. Juli zu entrichten), oder diesen durch eine Verwaltungsbehörde alljährlich bestimmen lassen (Baselstadt § 14/1), oder bloß einen einheitlichen Zustellungstag der Taxationszettel kennen (Luzern § 14; Nidwalden § 22). Eine Ausnahme macht in dieser Beziehung Schaffhausen, wo der Bezug erst nach Ablauf der Einsprachefrist beginnt (Art. 10). In den Kantonen Aargau und Bern umfaßt die Zahlungsfrist einen Monat bzw. 30 Tage (§ 9 Ziff. 3; § 16). In Solothurn 60 Tage (§ 30/1). In Neuenburg und Nidwalden 30 Tage (§ 20/2 und § 22). Wo dagegen ein festes Datum bestimmt wird, bis zu dem die Abgabe zu entrichten ist, hängt die zur Zahlung eingeräumte Zeitspanne von der Beendigung der Veranlagungstätigkeit ab. Die umschriebene Ordnung erfährt eine Durchbrechung mit Bezug auf die im Rekursverfahren festgestellten Abgaben, indem die Rekursentscheide erst mit dem Eintritt der Rechtskraft vollstreckbar werden (VVo. 86/3). Wurde gegen den Rekursentscheid die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht eingereicht, verfällt die Abgabe mit dem Eintritt der Rechtskraft des bundesgerichtlichen Urteils (VVo. 86/3; VDG Art. 12). Eine Sonderregelung besteht mit Bezug auf Bußen und Kosten. Sie verfallen mit der Vollstreckbarkeit der sie festsetzenden Verfügung bzw. des über sie ergangenen Rekursentscheides (VVo. 86/2 und 3). Wird der Rekursentscheid in Verbindung mit der Feststellung der Ersatzabgabe durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde angefochten, so wird deren Verfall bis zur Vollstreckbarkeit des bundesgerichtlichen Urteils aufgeschoben (VVo. 86/3; VDG Art. 5/3 und 12).

Eine weitere Hinausschiebung der Zahlungsverpflichtung bedeutet die Ersatzabgabestundung.

a) Die Voraussetzung der Stundung besteht in der Tatsache, daß die Entrichtung der Abgabe binnen der vorgeschriebenen Frist für den Abgabeschuldner eine große Härte bedeuten würde (Art. 95 VVo.). Zur Gewährung einer Stundung bedarf es eines Begehrens des Zahlungspflichtigen, worin er um diese Rechtswohltat nachsucht.

b) Die kompetenten Behörden: Mit Bezug auf die im Auslande wohnhaften Ersatzpflichtigen kann die Zahlung vom Kon-

sulate seines Wohnbezirkes gestundet werden (VVo. Art. 95). Zur Stundung der von Landesanwesenden geschuldeten Abgaben sind in 12 Kantonen die Bezugsorgane zuständig (Aargau § 26; Baselstadt § 2; Bern § 28/4; Luzern § 3 lit. e; § 20/3; St. Gallen Art. 15; Solothurn § 36; Thurgau § 2 lit. a und b; Wallis Art. 18; Graubünden Art. 24; Obwalden Art. 13; Schaffhausen § 19; in den drei letztgenannten Kantonen jedoch nur bis zum Zeitpunkt des Verfalles, nachher fällt die Stundungskompetenz dem Kreiskommandanten zu). In andern Kantonen (Appenzell A.-Rh. § 33; Appenzell I.-Rh. Art. 27; Glarus § 40; Nidwalden § 36; Schwyz § 24; Uri § 4 lit. c; Zürich § 5 lit. e) kommt die Stundungsbefugnis dem Kreiskommandanten, in Genf (Art. 2) und Freiburg (Art. 47) der Militärsteuerverwaltung oder der Militärdirektion (Baselland § 25; Waadt Art. 2 und Zug § 13) oder dem Finanzdepartement (Neuenburg Art. 1/2; Tessin Art. 1) zu.

II. Die Grundlagen des Bezuges.

Der Abgabebezug bedarf einer rechtlichen Grundlage, die Bestand und Umfang der Ersatzabgabeforderung ausweist. Als solche kommen Veranlagungsverfügung, Einspracheentscheid und Justizentscheid in Betracht. Sie stellen die Zahlungspflicht und den geschuldeten Betrag fest. Eine weitere Grundlage bildet der Taxationszettel. Seine Zustellung an den Ersatzpflichtigen bezweckt nicht bloß die Eröffnung der von der Veranlagungsbehörde vorgenommenen Einschätzung, sondern der Taxationszettel soll den Abgabeschuldner über den zu entrichtenden Abgabebetrag orientieren (Zahlungsausweis)[3]). Ferner dient er auch als Zahlungsaufforderung (VVo. 72). Der im Taxationszettel festgesetzte Betrag ist auch maßgebend für die Behörde, die die Zahlung entgegen zu nehmen hat. Bedeutsam für den Bezug der Ersatzabgaben sind auch die Ersatzregister, in welchen der im Feststellungsverfahren eruierte Ersatzbetrag ersichtlich ist (VVo. 53; Baselland § 2/2). In verschiedenen Kantonen werden zuhanden der Bezugsorgane oder von diesen selbst

[3]) Blumenstein: a. a. O., S. 631.

besondere Einzugskontrollen oder Steuereinweise (Schwyz § 3 Ziff. 3 und § 8) oder Bezugslisten (Wallis Art. 20; Waadt Art. 14) oder Steuertabellen (Zürich § 11) erstellt.

III. Die Bezugsorganisation.

Zur Entgegennahme der Abgabebeträge und handschriftlichen Bescheinigung der geleisteten Zahlung im Dienstbüchlein sind besondere Organe eingesetzt, die auch das Mahnverfahren durchzuführen haben. In den meisten Kantonen (Aargau § 13; Appenzell A.-Rh. § 18; Baselland § 11/1; Bern § 7; Glarus § 26; Graubünden Art. 20; Luzern § 3 lit. d; Nidwalden § 8 lit. e; Obwalden Art. 8; St. Gallen Art. 11; Schaffhausen Art. 9; Schwyz § 22; Solothurn § 18; Tessin Art. 17; Uri § 5 lit. b; Zug § 12) obliegt der Bezug der Ersatzabgaben den Sektionschefs. Sie haben die Bezugshandlungen mit Bezug auf die in ihrer Sektion angemeldeten Abgabeschuldner vorzunehmen. In Appenzell I.-Rh. (§ 16) und Zürich (§ 4) teilen sich Sektionschef und Kreiskommandant in diese Aufgabe, im Thurgau (§ 2 lit. a und b; § 10) Sektionschef und Gemeinderat, während den Bezug in Freiburg die Gemeindeeinnehmer (Art. 5) im Wallis und in der Waadt der Bezirkseinnehmer (Art. 3; Art. 16) besorgen. In Neuenburg obliegt der Bezug der Präfektur (Art. 1/2). In Baselstadt und Genf nimmt die Militärsteuerverwaltung die Zahlung entgegen (Art. 2; § 15). Eine Entrichtung durch Postcheckzahlung wird zugelassen in Baselstadt (§ 15), Genf (Art. 2) und Wallis (Art. 3). Die Auslandschweizer können ihre Zahlungen beim Konsulat ihres Wohnbezirkes leisten (VVo. 83/2). Wurde von ihnen ein Vertreter in der Schweiz bezeichnet, so funktioniert in der Regel die Zentralstelle als Bezugsorgan (Aargau § 23; Appenzell I.-Rh. § 16/3; Graubünden Art. 2 u. a. m.).

Als Entschädigung für ihre Arbeit gewähren die meisten Kantone den Bezugsorganen eine Provision (Aargau § 25; Bern § 30; Graubünden Art. 30 u. a. m.).

IV. Das Bezugsverfahren.

An das Veranlagungs- und Justizverfahren schließt sich zeitlich und funktionell das Bezugsverfahren an, welches äußerlich in verschiedene Stadien zerfällt.

1. Wo die Ersatzregister nicht selbst als Grundlage für den Bezug dienen, besteht das Vorbereitungsverfahren in der Anfertigung der Bezugslisten (Wallis Art. 20; Waadt Art. 14; Zürich § 11; Schwyz § 3 Ziff. 3 und § 18).

2. Das Inkassoverfahren beginnt mit der Zahlungsaufforderung, d. h. mit der Zustellung des Taxationszettels, woraus auch die zur Zahlung eingeräumten Fristen ersichtlich sind.

3. Ist der Abgabeschuldner während der ihm zur Entrichtung der Abgabe eingeräumten Zeit seiner Zahlungspflicht nicht nachgekommen, wird das Mahnverfahren gemäß Art. 91 VVo. eingeleitet. Es besteht in der Zustellung einer ersten Mahnung mit Ansetzung einer Frist (14 Tage für Landesanwesende; 30 Tage für Auslandschweizer) zur Entrichtung der geschuldeten Abgabe. Nach unbenütztem Ablauf dieser Frist ist dem säumigen Schuldner eine zweite Mahnung zuzustellen, worin ihm eine weitere gleich lange Frist zur Begleichung seiner Abgabeschuld angesetzt wird. Der Inhalt der Mahnung besteht nicht nur in der Aufforderung, binnen der genannten Frist die Abgabe zu entrichten, sondern sie enthält einen Hinweis auf das BG vom 29. 3. 1901 betr. die Ergänzung des BG vom 28. 6. 1878 über den Militärpflichtersatz und die Androhung der Ueberweisung an den Strafrichter (Art. 13 der Novelle von 1901).

4. Ueber die Vornahme der Ersatzabgabezahlungen durch die Ersatzpflichtigen haben die Bezugsorgane Buch zu führen, indem der Eingang der Abgabe in die Ersatzregister oder die Bezugslisten eingetragen wird (VVo. 53). Gestützt darauf erfolgt die Abrechnung am Schlusse des Bezugsjahres (VVo. 113). Die Abrechnung ist einer vorgesetzten Behörde zur Ueberprüfung und Genehmigung vorzulegen. Als Kontrollinstanz kommen in Betracht: Der Kreiskommandant (Zürich § 34; Schaffhausen § 21), die Militärsteuerverwaltung (Bern § 31), das Kantonskriegskommissariat (St. Gallen Art. 24). Die nicht entrichteten

Abgabebeträge sind regelmäßig in sogenannten Rückstandsverzeichnissen aufzuführen (St. Gallen § 26; Zürich § 32).

5. Die Ablieferung der eingegangenen Abgaben an die Kassenorgane erfolgt entweder in runden Summen (Bern § 29; Schaffhausen § 21; Zürich § 33) oder nach speziellen Weisungen der leitenden Behörde (Graubünden Art. 35) oder periodisch (VVo. 89/2).

V. Ablieferung des Bundesanteiles.

Am Schlusse des Bezugsjahres stellen die Kantone den Ersatzabgabeertrag fest (VVo. 113), wovon sie als Gegenwert für die Kosten 8 % abziehen dürfen (VVo. 114). Die Hälfte des Reinertrages ist an die eidgenössische Staatskasse abzuliefern (VVo. 115). Ueber die Verfassungswidrigkeit dieser, auf MO 107 beruhenden Ordnung, ist schon wiederholt hingewiesen worden[4]).

[4]) Burckhardt: Kommentar, S. 359; Lienhart: a. a. O., S. 60.